

ARVONLISÄVEROTUS KANSAINVÄLISEN KAUPAN LIIKETAPAHTUMISSA

Case: Yritys X

Tiivistelmä

Tekijä(t) Marjanen, Anniina	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Valmistumisaika Kevät 2020
	Sivumäärä 60 sivua, 1 liite	
Työn nimi Arvonlisäverotus kansainvälisen kaupan liiketapahtumissa Case: Yritys X		
Tutkinto Tradenomi (AMK)		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Opinnäytetyössä tarkasteltiin kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta yritysten välisissä liiketapahtumissa. Opinnäytetyö suoritettiin toimeksiantona Yritys X:lle. Työn tavoitteena oli selvittää kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverotusta Yritys X:n liiketoiminnan näkökulmasta. Tutkimuksessa tarkasteltiin Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverotukseen vaikuttavia tekijöitä sekä selvitettiin arvonlisäverokohtelu Yritys X:n liiketapahtumiin esimerkkitalanteissa.</p> <p>Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys pohjautuu arvonlisäverolakiin, Euroopan unionin arvonlisäverodirektiiviin, Verohallinnon ohjeistuksiin sekä niitä tulkitsevaan kirjallisuuteen. Teoriaosuudessa käsiteltiin kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta tavaroiden yhteisökaupan sekä palvelujen kansainvälisen kaupan osalta. Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimusmenetelmänä, jossa aineistonkeruumenetelmänä toimi teemahaastattelu. Teemahaastattelu toteutettiin yksilöhaastatteluna Yritys X:n taloushallinnon työntekijöille. Haastateltavia oli yhteensä neljä henkilöä ja haastattelut toteutettiin aikavälillä 27.3.-9.4.2020.</p> <p>Tutkimuksen perusteella Yritys X:n kansainvälisen kaupan arvonlisäverokohteluun vaikuttaa keskeisesti arvonlisäverovelvollisuus toisessa EU-maassa. Tutkimuksessa selvisi, että kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta saatavilla olevaa tietoa on haastava soveltaa käytännön tilanteisiin säännösten monitulkintaisuuden ja useiden poikkeussäännösten soveltamisen takia. Esimerkkitalauksissa keskityttiin tarkastelemaan arvonlisäverotusta kahden eri ALV-tunnuksen käytön näkökulmasta yhteisökaupan sekä kansainvälisen palvelukaupan tilanteissa. Työn lopputuloksena laadittiin kohdennettu ohjeistus Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön.</p>		
Asiasanat arvonlisäverotus, kansainvälinen kauppa, yhteisökauppa, tavarakauppa, palvelukauppa		

Abstract

Author(s) Marjanen, Anniina	Type of publication Bachelor's Thesis	Published Spring 2020
	Number of pages 60 pages, 1 appendix	
Title of publication Value-added taxation on international trade transactions Case: Company X		
Name of Degree Bachelor of Business Administration		
<p>Abstract</p> <p>The thesis deals with the value-added taxation on international trade and is commissioned by Company X. The purpose of the thesis was to explore effects of value-added tax on transactions of international trade from Company X's point of view. The thesis focused on value-added taxation on international trade between Business-to-Business transactions. The study investigated how value-added tax is determined on Company X's business transactions.</p> <p>The theoretical part of this study is based on Finnish value Added Tax Act, instructions of tax administration and literature related to them. Theoretical part of the thesis deals with the regulations of Intra-Community supply as well as the aspect of international trade in services. The study was performed as a qualitative research and the data was obtained by theme interviews. Theme interviews were performed as individual interviews and the interviewees were employees of Company X's financial administration. The total number of participants was four persons and the interviews were conducted between March 27 and April 9, 2020.</p> <p>In conclusion the majority effects of Company X's value-added taxation on international trade causes by the VAT-registration in another country of the European Union in addition to Finland. The results showed that the regulations concerning of value-added tax are challenging to use in practice mainly because the regulations are complex and there are a lot of different regulations. The thesis focused on exploring value-added taxation when two different VAT-numbers are used in international trade transactions. As a result of the thesis was a guide of value-added taxation on international trade transactions. The guide has been designed for Company X's financial management employees.</p>		
Keywords value-added tax, international trade, Intra-Community supply, supply of goods, trade in services		

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Opinnäytetyön taustaa	1
1.2	Opinnäytetyön tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset	2
1.3	Opinnäytetyön toteutus ja tutkimusmenetelmä	6
1.4	Opinnäytetyön rakenne	7
2	KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS	9
2.1	Kansainvälisen arvonlisäverotuksen lähtökohdat	9
2.2	Euroopan unionin sisämarkkina-alue	10
2.3	Arvonlisäverotunniste yhteisökaupassa	11
2.4	Laskumerkinnät ja raportointi	11
2.5	Maahantuonnin arvonlisäverotus	13
3	TAVAROIDEN YHTEISÖKAUPPA	15
3.1	Yhteisökaupan pääperiaatteet	15
3.1.1	Myyntimaa	16
3.1.2	Käännetty verovelvollisuus	17
3.1.3	Määränpäämaaperiaate	18
3.1.4	Ketjukauppa	18
3.1.5	Kolmikantakauppa	19
3.1.6	Tavaran kuljetus ja siihen liittyvä näyttövaatimus	20
3.2	Arvonlisäverovelvollisuus toisessa EU-maassa	22
3.3	Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen	23
4	KANSAINVÄLINEN PALVELUKAUPPA	26
4.1	Elinkeinonharjoittajia koskeva yleissäännös	26
4.1.1	Kiinteä toimipaikka	28
4.1.2	Työsuoritukset ja kuljetuspalvelut	28
4.2	Poikkeussäännön alaiset palvelut	29
5	TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN	31
5.1	Toimeksiantajan esittely	31
5.2	Tutkimuksen suunnittelu ja toteutus	32
5.3	Analyysi ja tulkinta	35
5.4	Tutkimustulokset ja johtopäätökset	40
5.5	Arvonlisäverokäsittely esimerkitapauksiin	43
5.6	Tutkimuksen reliabiliteetin ja validiteetin arviointi	48

6	YHTEENVETO	51
	LÄHTEET	55
	LIITTEET	60

1 JOHDANTO

1.1 Opinnäytetyön taustaa

Kansainvälisen kaupan osuus yritysten liiketoiminnassa kasvaa jatkuvasti globalisaation myötä. Suomalaisten yritysten on suunnattava liiketoimintansa kohti kansainvälisiä markkinoita varmistaakseen kilpailukykynsä tulevaisuudessa, sillä mitään toimialaa ei voi enää tarkastella vain kotimaisena ilmiönä (Kaupan liitto 2020). Liiketoiminnan alueellinen monipuolistuminen tarjoaa yrityksille mahdollisuuden kasvattaa ja laajentaa liiketoimintaansa kansainvälisille markkinoille, mutta kansainvälinen liiketoiminta tuo mukanaan myös paljon huomioitavaa ja selvitettävää niin yrityksen operatiiviseen toimintaan kuin hallinnolliselle puolelle.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen säännökset eroavat kotimaan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelystä merkittävästi. Euroopan unionin sisämarkkinoita koskevan arvonlisäverotusjärjestelmän käyttöönotto on johtanut yksityiskohtaiseen ja osaltaan vaikeaselkoiseen säätelyyn sekä raskaaseen valvontajärjestelmään, jonka myötä yrityksen kansainvälisen kaupan verotusmenettelyn selvittäminen on usein työläs ja tarkkuutta vaativa (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2020, 11. Yhteisökauppa). Useiden eri säännösten soveltaminen ja säännösten tulkinnallisuus tuovat usein haasteita yrityksen kansainvälisten liiketapahtumien arvonlisäverokohtelun selvittämiseen, ja haastavimmissa tapauksissa arvonlisäverokohtelu voi olla tarpeen selvittää tapahtumakohtaisella tasolla arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuuden varmistamiseksi.

Kansainvälisen liiketoiminnan harjoittaminen edellyttää yritykseltä ja sen työntekijöiltä tietämystä kansainvälisesti velvoittavista asetuksista ja direktiiveistä sekä oman että kauppakumppanivaltioiden arvonlisäverotusta säätelevän lainsäädännön tuntemista. Euroopan unionin tavarakauppaan sovelletaan eri sääntöjä kuin EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävään tavarakauppaan ja palvelukaupan osalta noudatetaan tavarakaupasta poikkeavia arvonlisäverosäännöksiä. Yhteisömaiden välisen kaupan arvonlisäverotus on osaltaan edelleen muutosvaiheessa, sillä tavoitteena on yhdenmukaistaa arvonlisäverotusta koskevia säännöksiä lähitulevaisuudessa. Näiden muutoksien myötä yrityksen työntekijöillä on oltava riittävän osaamisen lisäksi ajantasaista tietoa tulevien uudistuksien vaikutuksista arvonlisäveron kirjanpidolliseen käsittelyyn ja kirjaamiseen.

1.2 Opinnäytetyön tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta yritysten välisissä liiketapahtumissa. Opinnäytetyö tehdään toimeksiantona Yritys X:lle. Työssä perehdytään Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyyn vaikuttaviin tekijöihin. Työn tavoitteena on selvittää Yritys X:n keskeisimpiä kansainvälisen kaupan tilanteita ja niiden arvonlisäverokäsittelyä esimerkitapausten avulla. Teoriaosuudessa selvitetään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen säännöksiä, arvonlisäverokäsittelyyn vaikuttavia tekijöitä sekä sisämarkkinoiden arvonlisäverotuksen tulevia muutoksia. Empiriaosuuden tavoitteena on selvittää kvalitatiivista tutkimusmenetelmää hyödyntäen toimeksiantajayhtiön keskeisimpiä kansainvälisen kaupan liiketapahtumia sekä sitä, millainen ohjeistus hyödyttäisi Yritys X:n taloushallinnon työntekijöitä kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyssä. Tutkimustulosten pohjalta selvitetään Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittely esimerkitapauksiin sekä laaditaan kohdennettu ohjeistus kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelystä Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön.

Toimeksianto perustuu Yritys X:n tarpeeseen selvittää tiettyjen kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyä tarkemmin sekä saada ajantasainen ohjeistus kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyyn. Tarve pohjautuu osaltaan kansainvälisen kaupan arvonlisäverokohtelun säännöksiä monitulkintaisuuteen sekä toisaalta tarpeeseen ajantasaistaa yrityksen taloushallinnon työntekijöiden tietämystä jo voimaan tulleiden kuin myös tulevien muutoksien osalta kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen liittyen. Yritys X on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa sekä Virossa. Arvonlisäverovelvollisuus kahdessa eri EU-maassa on kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokohtelun selvittämisessä olennaisessa roolissa, joten työssä tarkastellaan kansainvälisen kaupan tilanteiden arvonlisäverokohtelua kahden eri ALV-tunnisteen käytön näkökulmasta.

Ajatus opinnäytetyöhön sai alkunsa opinnäytetyön tekijän työskennellessä toimeksiantajayhtiössä taloushallinnon työtehtävissä vuoden 2019 aikana. Työtehtävät linkittyivät erittäin hyvin tradenomin tutkintoon sisältyvien kirjanpidon ja yritysverotuksen opintojaksojen aihekokonaisuuksiin, joita opinnäytetyön tekijä oli painottanut opinnoissaan oman mielenkiintonsa pohjalta. Työtehtäviin sisältyi monipuolisesti kansainvälisen kaupan liiketapahtumia toimeksiantajayhtiön toimiessa emoyhtiönä konsernissa, joka toimii kokonaisuudessaan yli 40 eri maassa. Kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyssä teorian soveltaminen käytännön tilanteissa osoittautui välillä haasteelliseksi, vaikka kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen säännöksiin oli perehtynyt vastikään opinnoissa.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyn soveltamisen haastavuuteen vaikutti opinnäytetyön tekijän mielestä erityisesti se, että kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittelyyn sovelletaan useita eri säännöksiä ja verokohtelu määräytyy eri tavalla riippuen kauppakumppanin sijainnista, yhtiön mahdollisesta verovelvollisuudesta toisessa EU-maassa, tavaroiden fyysisestä sijainnista, käyttötarkoituksesta sekä siitä, onko kyse tavarasta vai palvelusta. Toimeksiantajayhtiössä työskentelyn aikana vahvistui ajatus siitä, että kansainvälisen kaupan arvonlisäverokohtelua olisi tarpeen selvittää tarkemmin. Sen lisäksi, että aiheeseen syvempi perehtyminen kiinnosti kirjoittajaa oman taloushallinnon osaamisen kehittämisen kannalta, oli sille myös selkeä tarve toimeksiantajayhtiössä. Toimeksiantajayhtiön taloushallinnon työntekijät kaipasivat tarkempaa, yksittäisiin liiketapahtumiin kohdistuvaa ohjeistusta kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyyn.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen perehtyminen opinnäytetyön muodossa antaa opinnäytetyön tekijälle tilaisuuden kehittää tietämystään aiheesta. Aihe syventää hyvin tradenomin tutkintoon sisältyviä taloushallinnon opintoja. Vetrova (2016) ja Ekblad (2017) tuovat opinnäytetöissään ilmi, että taloushallinnon alalla tradenomeilta odotetaan työelämässä arvonlisäverotuksen tuntemista. Tutkimustulosten perusteella erityisesti tilitoimistoissa aiheen hallitsemista pidetään erittäin tärkeänä. Aiheen linkittymistä opintoihin vahvistaa myös Leppäsen (2019) opinnäytetyö kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta, joka on lähtökohtaisesti tarkoitettu ammattikorkeakoulujen oppimateriaaliksi.

Korpi ja Kytöaho (2019) sekä Kilpimaa ja Vesa (2019) ovat käsitelleet opinnäytetöissään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta niin Euroopan unionin kuin sen ulkopuolisen kaupan tilanteissa. Opinnäytetöissä on selvitetty arvonlisäverokohtelua kirjanpidollisesta ja verotuksellisesta näkökulmasta ajankohtaisia lähdemateriaaleja käyttäen. Tutkimuksissa on käsitelty tavarakauppaa, palveluiden ulkomaankauppaa, ulkomaalaispalautusta sekä raportointia ja selvitetty näiden tapahtumien arvonlisäveron kirjanpidollista käsittelyä esimerkkitapausten ja tiliristikkokirjausten avulla. Kansainvälistä myyntiä on tarkasteltu niin yrityksille kuin kuluttajille suuntautuvasta näkökulmasta. Korpi ja Kytöaho ovat painottaneet työssään ja toimeksiantajayhtiön mukaisia tarpeita, kuten matkatoimistopalvelujen arvonlisäverokohtelun selvittämistä, kun taas Kilpimaa ja Vesa ovat tarkastelleet myös kurssierojen merkitystä kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen kirjaamisessa.

Itkonen (2018) käsittelee opinnäytetyössään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta niin yhteisökaupan, EU:n ulkopuolisen kaupan kuin palveluiden kansainvälisen kaupan näkökulmasta. Tutkimuksessa perehdytään Euroopan komission valmistelemaan lakimuu-
tokseen koskien yhteisömaiden välistä kauppaa sekä selvitetään maahantuonnin

arvonlisäverotuksen vuonna 2018 käyttöönotettuja muutoksia, muun muassa maahan-tuonnin arvonlisäveron siirtymistä Tullilta Verohallinnolle oma-aloitteisen verotuksen piiriin. Opinnäytetyössä käsitellään kattavasti yritysten välistä kansainvälisen kaupan arvonli-säverotusta, maahantuonnin arvonlisäverotukseen tulleita muutoksia sekä tulevia muutok-sia yhteisökaupan arvonlisäverotukseen liittyen.

Kujala (2015) on perehtynyt pro gradu -tutkielmassaan yhteisökaupan arvonlisäverotuk-sen eritystilanteisiin, muun muassa kolmikantakaupan tilanteisiin. Eritystilanteiden arvonli-säverokohtelua on tarkasteltu esimerkkitapauksien sekä oikeuskäytäntöjen avulla. Yhtei-sökaupan arvonlisäverotuksen tuleviin muutoksiin on perehtynyt tarkemmin Marjamäki (2019) pro gradu -tutkielmassaan EU -tavarakaupan arvonlisäverotus. Työssä on tarkas-teltu sisämarkkinoiden yhteisen arvonlisäverojärjestelmän uudistuksen tavoitteiden toteut-tamista, eli tehostuuko EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen valvonta ja vähentyvätkö arvonlisäveropetokset säännösten myötä.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen soveltamisessa yrityskohtaisella tasolla on otettava aina huomioon liiketapahtuman luonteen lisäksi muut arvonlisäverokohteluun mahdollisesti vaikuttavat tekijät. Liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyn tapauskohtai-suus vaikuttaa osaltaan siihen, ettei aiempia tutkimuksia ja esimerkkitapauksia voida vält-tämättä hyödyntää muiden kuin tarkasteltujen kohdeyritysten arvonlisäverokohtelun selvit-tämisessä kovin tehokkaasti, elleivät liiketapahtumat vastaa esimerkkitapauksia täydelli-sesti. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokohtelun selvittäminen vaatii yrityksessä usein tapauskohtaista perehtymistä kauppatilanteisiin. Toisaalta tämä tekee toimeksiantona suoritettavasta tutkimuksesta yritykselle erittäin hyödyllisen, sillä tutkimus voidaan kohdis-taa toimeksiantajan kannalta keskeisiin kansainvälisiin liiketapahtumiin.

Tämä opinnäytetyö poikkeaa tähän mennessä tehdyistä tutkimuksista siinä, että opinnäy-tetyössä perehdytään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen toimeksiantajayhtiön näkökulmasta. Yritys X:n arvonlisäverovelvollisuus Suomen lisäksi toisessa EU-maassa ja sen vaikutuksien huomioiminen arvonlisäverokäsittelyssä tuo toisenlaista näkökulmaa kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokohtelun selvittämiseen. Sisämark-kinoiden yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään suunniteltujen uudistuksien täytäntöönpano on edelleen vaiheessa, mutta ensimmäiset lyhyen aikavälin muutokset ovat astuneet voi-maan vuoden 2020 alusta, mikä tekee myös jo käyttöön otettujen sekä tulevien muutok-sien selvittämisestä kansainvälisen kaupan tilanteissa ajankohtaista ja tarpeellista.

Opinnäytetyön tutkimusongelmana on selvittää Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketa-pahtumien arvonlisäverokäsittelyä. Tutkimuskysymyksenä on:

- Mitkä ovat keskeisimmät Yritys X:n kansainvälisen kaupan tilanteet, joiden arvonlisäverokäsittelyyn ohjeistus kohdennetaan?

Päätutkimuskysymystä täydentävät alakysymykset:

- Miten arvonlisävero määräytyy Yritys X:n keskeisimmissä kansainvälisen kaupan tilanteissa?
- Miten arvonlisäverovelvollisuus toisessa EU-maassa vaikuttaa liiketapahtumien arvonlisäverokohteluun?

Työn teoreettisen viitekehyksen muodostaa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Teoreettinen viitekehys on rajattu käsittelemään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta yritysten välisissä liiketapahtumissa. Teoreettiseen viitekehykseen on valittu Yritys X:n liiketoiminnan kannalta olennaisimmat kansainvälisen kaupan tilanteisiin liittyvät aihealueet. Teoriaosuus keskittyy tavaroiden kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen yhteisökaupan tilanteissa. Teoriaosuudessa tarkastellaan myös palvelujen kansainvälisen kaupan säännöksiä. Lisäksi työssä perehdytään sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän tuleviin muutoksiin ja yhteisökaupan kannalta olennaisiin tekijöihin, kuten ALV-tunnisteen käyttöön ja laskujen sisältövaatimuksiin. Myös arvonlisäverovelvollisuutta toisessa EU-maassa tarkastellaan teoriaosuudessa, sillä Yritys X on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi myös toisessa EU-maassa.

Opinnäytetyön aiheen ulkopuolelle on rajattu kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen teemoista EU:n ulkopuolinen kauppa, Ahvenanmaan erityissäännökset, kuluttajille tapahtuva myynti, kurssierot, ulkomaalaispalautukset sekä edelleenveloitusten arvonlisäverokäsittely. Yritys X:n kansainvälisistä liiketapahtumista vientimyynti ei vaadi tarkempaa arvonlisäverokohtelun selvittämistä, joten aiheisiin perehtyminen tämän opinnäytetyön kannalta ei ole olennaista. Maahantuonnista käsitellään ainoastaan veron perusteeseen mukaan luettavat erät, sillä tutkimuksen pohjalta ilmeni tarve maahantuonnin veron perusteeseen mukaan laskettavien erien tarkempaan selvittämiseen. Tullin merkitystä EU:n ulkopuolisessa kaupassa sivutaan maahantuonnin arvonlisäverotuksen yhteydessä. Opinnäytetyön pohjalta laaditaan kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen ohjeistus Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön. Ohjeistusta ei julkaista tässä opinnäytetyössä toimeksiantajayhtiöön liittyvän salassapitovelvollisuuden perusteella.

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys pohjautuu kansainvälistä kauppaa koskeviin lakeihin, asetuksiin ja direktiiveihin, joista keskeisimpiä ovat Suomen arvonlisäverolaki (1501/1993) sekä kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta sisämarkkinoilla velvoittava neuvoston direktiivi (2006/112/EY). Tässä opinnäytetyössä lähdemateriaalina on käytetty

näitä lakeja ja asetuksia tulkitsevaa kirjallisuutta. Kirjallisuudesta käytettyjä lähteitä ovat muun muassa Nyrhisen, Hyttisen ja Lampun kansainvälistä arvonlisäverotusta koskeva 12. uudistettu painos vuodelta 2019 sekä Hakapään, Johanssonin, Lindholmin ja Paavolaisten teos Kansainvälinen arvonlisäverotus vuodelta 2016. Lähdemateriaalina on hyödynnetty myös Verohallinnon kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen ohjeistuksia sekä Euroopan komission julkaisuja. Arvonlisäverolakia tulkitsevaa kirjallisuutta on runsaasti saatavilla, mutta saatavilla oleva tieto vanhenee osittain nopeasti. Tästä syystä työssä käytetään mahdollisimman ajantasaisia lähteitä.

1.3 Opinnäytetyön toteutus ja tutkimusmenetelmä

Tämän opinnäytetyön tutkimusmenetelmäksi on valittu kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä. Tutkimusmenetelmän valintaa ohjaa pitkälti työlle asetettu tutkimusongelma, jolla määritetään näkökulma tutkittavaan aiheeseen. Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä on sopiva valinta silloin, kun aihetta halutaan tarkastella erityisesti merkityksien ja subjektiivisten kokemusten kautta (Hirsjärvi & Hurme 2008, 27). Tässä opinnäytetyössä tavoitteena on selvittää Yritys X:n keskeisimpiä kansainvälisen kaupan tilanteita ja niiden arvonlisäverokäsittelyä Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden kokemusten kautta. Tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää, mitkä ovat keskeisimmät Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumat, joiden arvonlisäverokäsittelyyn perehdytään tarkemmin. Tämän pohjalta laaditaan kohdennettu ohjeistus Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön. Tästä näkökulmasta aihetta tarkastellessa on luonnollista valita kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä.

Kvalitatiivisen tutkimuksen haastattelumenetelmiä voidaan jaotella niiden strukturointiaskeen, eli sen mukaan, kuinka kiinteästi kysymykset on muotoiltu ja missä määrin haastattelija jäsentää tilannetta. Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 43-45) mukaan haastattelumenetelmät voidaan luokitella strukturoituihin, puolistrukturoituihin ja strukturoimattomiin haastatteluihin. Lomakehaastattelu eli strukturoitu haastattelu on menetelmistä vahvimmin jäsennelty ja sopii haastattelumenetelmäksi silloin, kun halutaan testata esimerkiksi muodollisia hypoteeseja ja kerätä faktatietoa. Toinen ääripää on strukturoimaton haastattelu, josta käytetään myös haastattelumenetelmää hyvin kuvaavaa nimitystä avoin haastattelu. Strukturoimattomassa haastattelussa kysymykset ovat avoimia kysymyksiä, ja haastattelijan päätehtävänä on syventää haastateltavien vastauksia ja rakentaa haastattelun jatko niiden varaan. Näiden kahden haastattelumenetelmän väliin voidaan sijoittaa teemahaastattelu, joka luokitellaan puolistrukturoiduksi haastattelumenetelmäksi.

Teemahaastattelulle olennaista on, että siinä keskitytään tiettyihin teemoihin. Aihe ei etene niinkään yksityiskohtaisten kysymysten varassa, vaan antaa tilaa tutkittaville saada

äänensä kuuluviin. Teemahaastattelu ottaa huomioon sen, että ihmisten tulkinnat asioista ja heidän asioille antamansa merkitykset ovat keskeisiä. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 27-28.) Tämän opinnäytetyön tutkimus toteutetaan teemahaastatteluna Yritys X:n taloushallinnon työntekijöille. Teemahaastattelu on työn tutkimukseen sopiva menetelmä, jotta tutkimuksessa saadaan tietoa niistä kansainvälisen kaupan tilanteista, joihin Yritys X: taloushallinnon työntekijät kokevat tarvitsevansa ohjeistusta. Yritys X:n liiketoiminnassa kansainvälisen kaupan liiketapahtumia on monipuolisesti, ja teemahaastattelun avulla saadaan selvitettyä ne kansainvälisen kaupan liiketapahtumat, joiden arvonlisäverokäsittelyä selvitetään tässä opinnäytetyössä tarkemmin ja joihin kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen ohjeistus kohdennetaan.

1.4 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyön rakenne (Kuvio 1) muodostuu johdannosta, teoriaosuudesta, tutkimusosuudesta, työn arvioinnista ja yhteenvedosta. Johdannossa esitellään työn taustaa, opinnäytetyön aiheen valintaa, esitellään työn tavoite, aiheen rajausta, tutkimusongelma sekä käydään läpi opinnäytetyön toteutus ja tutkimusmenetelmät. Teoriaosuudessa perehdytään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen lähtökohtiin, arvonlisäverotunnisteen käyttöön sekä laskujen sisältövaatimuksiin ja kansainvälisen kaupan arvonlisäveron raportointiin.

Kansainvälisen kaupan lähtökohtien läpikäymisen jälkeen selvitetään arvonlisäverokäsittelyä tavaroiden yhteisökaupassa sekä palveluiden kansainvälisessä kaupassa. Näitä aihekokonaisuuksia on tarkasteltu toimeksiantajan liiketoiminnan näkökulmasta. Tavaroiden yhteisökaupassa perehdytään tavaroiden myyntimaan ja määränpäämaan määräytymiseen vaikuttaviin tekijöihin, käydään läpi ketjuliiketoimien arvonlisäverotukseen vaikuttavia tekijöitä sekä käsitellään tavaroiden kuljetusta ja siihen liittyviä näyttövaatimuksia. Yhteisökaupan osiossa tarkastellaan myös arvonlisäverovelvollisuutta toisessa EU-maassa. Lisäksi perehdytään Euroopan komission esittämiin tuleviin muutoksiin yhteisökaupan arvonlisäverotuksessa. Kansainvälinen palvelukauppa käsitellään teoriaosuudessa omana kokonaisuutenaan. Palvelukaupan arvonlisäverotuksessa käsitellään yritysten välisen kansainvälisen palvelukaupan yleissäännöstä, tarkastellaan kiinteän toimipaikan määräytymistä sekä työsuorituksien ja kuljetuspalvelujen arvonlisäverokohtelun määräytymistä. Lisäksi käydään läpi palvelukaupan poikkeussäännön alaisia palveluita.

Tutkimusosuudessa esitellään toimeksiantajayhtiötä sekä työssä tarkasteltavaa kokonaisuutta Yritys X. Sen jälkeen läpikäydään tutkimuksen suunnittelu ja toteutus. Työn tutkimuksellinen osuus toteutetaan teemahaastatteluna Yritys X:n taloushallinnon työntekijöille. Teemahaastattelun tavoitteena on selvittää Yritys X:n kansainvälisen kaupan

tilanteista ne, joihin arvonlisäverokäsittelyn ohjeistus kohdennetaan. Tutkimusaineisto analysoidaan teemoittain, jonka jälkeen esitetään tutkimustulokset ja johtopäätökset. Tutkimustulosten pohjalta selvitetään arvonlisäverokäsittely tutkimuksessa esiin tulleisiin kansainvälisen kaupan esimerkkitalanteisiin. Esimerkkitapausten arvonlisävero kohtelun tarkastelun jälkeen arvioidaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia. Yhteenvedossa esitetään työn tavoitteet, tarkoitus, keskeinen sisältö ja tutkimustulokset. Yhteenvedossa arvioidaan tutkimuksen tavoitteiden saavuttamista ja hyötyä toimeksiantajayhtiölle sekä esitellään tutkimuksen pohjalta nousseita jatkotutkimusehdotuksia.



Kuvio 1. Tutkimuksen rakenne

2 KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

2.1 Kansainvälisen arvonlisäverotuksen lähtökohdat

Arvonlisävero on kulutusvero. Yrityksen liiketoiminnassa arvonlisävero käsitellään välillisenä verona, eli arvonlisäveron ei ole tarkoitus jäädä yrityksen rasitukseksi. Yrityksellä on vähennysoikeus verollista liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen arvonlisäverosta. Vähennysoikeus takaa osaltaan sen, että kuluttajahintoihin sisältyy arvonlisävero vain kertaalleen. Suomessa arvonlisäverotukseen kuuluvan laajan veropohjan mukaisesti käytännössä kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti on verollista lukuun ottamatta erikseen säädettyjä poikkeuksia. (Niskakangas 2014, 128-131.)

Arvonlisäveron vähennysoikeus yrityksen tekemistä hankinnoista koskee arvonlisäverovelvollisen yrityksen omaa liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen arvonlisäveroa. Myös konsernissa jokaisella yhtiöllä on oikeus vähentää ainoastaan yhtiön omaan liiketoimintaan kohdistuvien hankintojen arvonlisävero. Lähtökohtana on, että konsernissa suoritettaviin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on sillä konserniyhtiöllä, jonka arvonlisäveroverollista liiketoimintaa varten hankinta on tehty. (Verohallinto 2016.)

Suomessa arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle arvonlisäverolain (1501/1993) 1 §:n mukaisesti:

- 1) *liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä;*
- 2) *Suomessa tapahtuvasta tavarán maahantuonnista;*
- 3) *Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettusta tavarán yhteisöhankinnasta;*
- 4) *Suomessa tapahtuvasta 72 l §:ssä tarkoitettusta tavarán siirrosta varastointinettelystä.*

Suomen arvonlisäverolaki määräytyy sovellettavaksi kansainvälisen kaupan tilanteissa myyntimaasäännöksillä. Myyntimaasäännökset määrittelevät, missä valtiossa tavarán tai palvelun luovutuksen tai muun verotettavan tapahtuman katsotaan tapahtuneen. Jos luovutus tapahtuu Suomessa, on Suomen valtiolla verotusoikeus kyseiseen luovutukseen ja sovellettavaksi tulee Suomen arvonlisäverolaki. (Hakapää, Huhtala, Johansson, Lindholm & Paavolainen 2016, 22.)

Tavaroiden kansainvälisessä kaupassa kulutusverokäsite tarkoittaa sitä, että arvonlisävero maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan. Tämä periaate on toteutettu yritysten välisessä kansainvälisessä kaupassa vapauttamalla tavaroiden myynti ulkomaille verosta ja säätämällä tavaroiden osto ulkomailta verolliseksi. Kansainvälisessä

tavarakaupassa huomionarvoista on, että Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen tavarakauppaan sovelletaan erilaista menettelyä kuin EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävään tavarakauppaan Euroopan yhteisön sisämarkkinajärjestelmän takia. Verovelvollisen yrityksen harjoittama tavaroiden myynti voidaan siis eritellä joko kotimaan myyntiin ja kansainvälisen kaupan osalta verottomaan myyntiin toiseen EU-maahan tai verottomaan myyntiin EU:n ulkopuolelle. Palvelukaupan osalta kulutusmaaperiaatteen toteutuminen on pyritty ensisijaisesti varmistamaan myyntimaasäännöksillä, jotka perustuvat pääsääntöisesti joko ostajan tai myyjän sijaintivaltioon. (Hakapää ym. 2016, 23; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, 495.)

2.2 Euroopan unionin sisämarkkina-alue

Euroopan unionin jäsenvaltioiden kesken on sovittu yhteisön tiivistämisestä turvaamalla tavaroiden, ihmisten ja pääoman vapaa liikkuminen jäsenmaiden välillä. Tavaroiden vapaa liikkuminen on toteutettu poistamalla vuonna 1993 jäsenmaiden välisiltä rajoilta tavaroita koskevat tullimuodollisuudet. Käytännössä tämä toteutettiin luopumalla jäsenvaltioiden välisestä rajavalvonnasta ja rajalla tapahtuvasta verotuksesta. Suomen liittyttyä Euroopan unionin jäseneksi vuonna 1995, Suomi tuli samalla myös osaksi tätä Euroopan yhteisöön luotua sisämarkkinajärjestelmää. (Nyrhinen ym. 2019, 495, 524.)

Verotuksesta ja valvonnasta luopuminen yhteisömaiden välisillä rajoilla on edellyttänyt uutta verotus- ja valvontajärjestelmää verotulojen kulutusmaaperiaatteen mukaisen kertymisen takaamiseksi sekä jäsenvaltioiden erilaisista verokannoista aiheutuvien kilpailuvääristymien ja väärinkäyttöyrityksien estämiseksi. Euroopan unionin sisämarkkinoita koskevan järjestelmän päätavoitteena on helpottaa jäsenmaiden välillä käytävää tavarakauppaa poistamalla tullausmenettelystä ja tuontiverotuksesta aiheutuvat viivytykset ja muut haitat, minkä vuoksi järjestelmä koskee ensisijaisesti vain tavarakauppaa. (Nieminen ym. 2020, 11. Yhteisökauppa.) Palvelujen kansainvälisen kaupan säännöksiä sovelletaan sen sijaan sekä yhteisömaiden että yhteisön ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan (Nyrhinen ym. 2019, 563).

Euroopan unionin jäsenmaiden arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistaminen on toteutettu neuvoston antamilla direktiiveillä, joilla on asetettu jäsenmaita yhteisesti velvoittavan arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet. Yhdenmukaistaminen näkyy myös Euroopan unionin yhteisessä kauppapolitiikassa, jonka pohjalta Euroopan komissio neuvottelee kauppasopimuksista ja edustaa EU:n etua jäsenmaiden nimissä. Jäsenmaiden yhteinen kauppapolitiikka kuuluu EU:n yksinomaiseen toimivaltaan, mikä tarkoittaa, että EU yhtenä toimijana – ei yksittäiset jäsenmaat, voi määrittää kauppaa koskevaa lainsäädäntöä ja sopia kansainvälisiä kauppasopimuksia. (Eurostat 2018.)

Suomen arvonlisäverolaki (1501/1993) määräytyy Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmää säätelevän arvonlisäverodirektiiviin (2006/112/EY) pohjalta. Menettelyt yhteisömaiden välisessä ja Euroopan unionin ulkopuolisen maan kanssa käytävässä tavarakaupassa poikkeavat toisistaan. EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävä kauppa perustuu tavaravientiin tai tuontiin tullirajan yli, jolloin tullivalvonnalla ja -menettelyllä on keskeinen osuus viennin verottomuuden ja tuonnin verollisuuden toteuttamisessa. Huomionarvoista sisämarkkinoiden välisessä kaupassa on Ahvenanmaan erityisasema. Ahvenanmaan ja muun yhteisön välisessä kaupassa ei sovelleta yhteisökaupan verojärjestelmää, vaan Ahvenanmaa on suhteessa muuhun yhteisöön ja muuhun Suomeen EU:n ulkopuolisen maan asemassa. Myyntiä Ahvenanmaalta muihin jäsenvaltioihin pidetään siis aina myyntinä ulkomaille ja tavaravientiä muista jäsenvaltioista pidetään Ahvenanmaan osalta tavaravientiä Suomessa tapahtuvana maahantuontina. (Niskakangas 2014, 142; Nieminen ym. 2020, 11. Yhteisökauppa.)

2.3 Arvonlisäverotunniste yhteisökaupassa

Arvonlisäverotunniste on keskeinen yhteisökaupan toimivuuden ja valvonnan kannalta ja voimassa oleva arvonlisäverotunniste onkin yksi yhteisömyynnin verottomuuden edellytyksistä. Tunniste annetaan kaikille arvonlisäverollista toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille sekä niille elinkeinonharjoittajille ja oikeushenkilöille, jotka ovat verovelvollisia yhteisöhankinnoistaan. (Nieminen ym. 2020, 11. Yhteisökauppa.)

Suomessa arvonlisäverotunnus (ALV-tunnus) muodostetaan yrityksen y-tunnuksesta siten, että siihen lisätään etuliite FI, jonka jälkeen merkitään y-tunnus ilman välilyöntiä ja väliiviä. Myyjän ostajalta saamaan ALV-tunnukseen kuuluu ostajamaan maatunnus sekä maittain vaihteleva määrä numeroita. Yhteisökaupassa tavaravientiä myyjän tulee osoittaa, että ostaja on toisessa jäsenvaltiossa verovelvollinen merkitsemällä myyntilaskuunsa ostajan toisessa jäsenvaltiossa saama ALV-tunnus oman ALV-tunnuksen lisäksi. Myyjän on varmistuttava ostajan tunnisteesta verottoman yhteisömyynnin edellytykseksi. Jollei ostajan tunnus käy selville muuten, on myyjän pyydettävä tunnus ostajalta. ALV-tunnuksen oikeellisuuden ja voimassaolon voi tarkastaa Euroopan komission sivuilta ALV-tietojen vaihtojärjestelmästä (VIES) tai tunnuksia koskevia kyselyjä voi myös lähettää sähköpostilla Suomen Verohallintoon. (Nyrhinen ym. 2019, 527; Euroopan komissio 2020.)

2.4 Laskumerkinnät ja raportointi

Laskut ovat liiketoiminnan tärkeimpiä asiakirjoja, joita säätelevät kirjanpitoa, verotusta ja kauppaa koskevat säännökset. Laskulla on keskeinen asema arvonlisäverojärjestelmässä, sillä lasku sisältää sovellettavaan arvonlisäveromenettelyyn liittyvät tiedot. Laskun

avulla viranomaiset voivat harjoittaa valvontaa ja laskun avulla ostaja voi perustella oikeutensa arvonlisäveron vähennykseen. (Nyrhinen ym. 2019, 823.)

Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) edellyttämät kansainvälisen kaupan laskuja koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverolain (1501/1993) 22 lukuun. Direktiivissä on nimenomaiset säännökset siitä, minkä jäsenvaltion laskutusta koskevia säännöksiä tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin sovelletaan. Pääsääntönä on, että sen jäsenvaltion säännökset tulevat sovellettavaksi, jossa tavaran luovutus tai palvelun suoritus tapahtuu. Jos laskun laativa myyjä ei ole sijoittautunut verotusjäsenvaltioon ja asiakas on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden nojalla, sovelletaan myyjän jäsenvaltion laskutussäännöksiä. Näin myös silloin, kun tavaran tai palvelun myynnin verotus tapahtuu EU:n ulkopuolella. (Nyrhinen ym. 2019, 823-824.)

Suomen arvonlisäverolaissa (1501/1993, 209e §) tarkennetaan kansainvälisen kaupan laskumerkintöjä koskevat vaatimukset. Laskuissa tulee olla perustietojen lisäksi myyjän sekä ostajan ALV-tunniste ja veron peruste verottomuuden osalta. Jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, laskussa tulee olla merkintä verottomuudesta. Verottomuuden merkinän lisäksi laskulla on hyvä olla mainittuna verottomuuden peruste, joko viittaus arvonlisäverodirektiiviin (2006/112/EY) tai arvonlisäverolain asiaa koskevaan säännökseen. Jos ostaja on myynnistä verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden nojalla, laskussa on suositeltavaa sisällyttää maininta käännetystä verovelvollisuudesta. (Nyrhinen ym. 2019, 824, 831-833.)

Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, jonka maksamisesta, ilmoittamisesta, määräämisestä sekä oikaisusta säädetään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä annetussa laissa (768/2016). Oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen tapahtuu Verohallinnon OmaVero-palvelussa, jonne kerätään verovelvollisten oma-aloitteisten verojen ilmoitus- ja maksutiedot sekä muut tarvittavat tiedot. OmaVero-palvelun kautta verovelvollinen antaa oma-aloitteisia veroja koskevat veroilmoitukset sekä mahdolliset oikaisu- ja korjausilmoitukset. (Nyrhinen ym. 2019, 875-876; Verohallinto 2020.)

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä koskevan lain (768/2016) 26 §:n mukaan verovelvollisen on järjestettävä kirjanpito ns. sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Yhteisökauppaa koskevat arvot tulee siis olla saatavissa yrityksen kirjanpidosta suoraan veroilmoitukseen ja yhteenvetoilmoitukseen. Näin ollen tavaran yhteisömyynti, EU-palvelumyynti, yhteisöhankinta sekä EU-palveluosto tulee kirjata erilliselle pääkirjatilille. OmaVero-palvelussa yrityksen on annettava myynnin yhteenvetoilmoituksella asiakaskohtaisesti ostajien ALV-tunnukset ja näille tapahtuneen tavara- ja palvelumyynnin arvo kohdekuukausittain. Myynnistä tehtävän yhteenvetoilmoituksen lisäksi

myynneistä ja ostoista on annettava veroilmoitus, jolla ilmoitetaan omassa kohdassaan kohdekuukaudelta yhteisökaupan liiketapahtumat. (Nyrhinen ym. 2019, 861-862, 875; Verohallinto 2020.)

Euroopan unionissa tiedot kansainvälisestä kaupasta kerätään kahden eri järjestelmän avulla. Tiedot EU:n ulkopuolisten valtioiden kanssa käytävästä kaupasta saadaan tullausjärjestelmästä, kun taas tilastotiedot jäsenmaiden välisestä kaupasta kerätään erillisellä Intrastat -järjestelmällä. Suomessa Tulli kerää kansainvälisen kaupan tilastotiedot. Sisäkauppaa käyvät arvonlisäverovelvolliset ilmoittavat tuonneista ja vienneistä tarvittavat tiedot Tullille kuukausikohtaisesti. Tulli vastaanottaa ja tarkastaa tiedot ja laatii tietojen pohjalta niin sisä- kuin ulkokaupasta Suomen virallisen ulkomaankauppatilaston, jotka Tulli toimittaa myös EU:n tilastotoimistolle Eurostatille. Sisämaiden välisen kaupan tilastointi perustuu EU:n asetuksiin, jotka ovat voimassa kaikissa jäsenmaissa lainsäätöinä. Kukin jäsenmaa määrittelee vuositason tuonnin ja viennin arvoon perustuvan tilastointirajan. Suomessa tilastotietojen ilmoittamisen kynnyсарvo vuonna 2020 on tuonnissa 600 000 euroa sekä viennissä 600 000 euroa. (Tulli 2017, 1; Tulli 2019.)

2.5 Maahantuonnin arvonlisäverotus

Tavaran maahantuonnilla tarkoitetaan tavaran tuontia EU:n ulkopuolelta EU:n veroalueelle, joka on pääsääntöisesti arvonlisäverollista. Arvonlisäverovelvollisten yritysten maahantuontimenettelyt muuttuivat 1.1.2018, kun arvonlisäverotus siirtyi Tullilta Verohallinnolle. Muutoksen seurauksena arvonlisäverovelvolliset yritykset laskevat ja ilmoittavat maahantuonnista suoritettavan veron ja veron perusteen oma-aloitteisesti arvonlisäveroilmoitukseen kuten muutkin verokaudelle kohdistettavat liiketoimia koskevat tiedot. Tulli toimittaa maahantuonnin tullauksen entiseen tapaan, muttei enää vahvista maahantuonnista suoritettavan arvonlisäveron määrää tai sitä, onko tuonti arvonlisäveroton. Tulli kantaa edelleen tavaroista tullit ja maksut sekä muut verot arvonlisäveroa lukuun ottamatta. (Verohallinto 2017; Kaleva & Ruohola 2019, 225.)

Maahantuonnin arvonlisäverotuksen menettelymuutoksen seurauksena on noussut esiin erilaisia tulkintakysymyksiä, vaikka menettely itsessään ei ole aiheuttanut muutoksia sovellettavaan arvonlisäverolakiin (1501/1993). Haastavia soveltamistilanteita on liittynyt muun muassa veron perusteen laskemiseen, esimerkiksi kuljetuskustannuksien sisällyttämiseen veron perusteeseen. (Kaleva & Ruohola 2019, 225.)

Tavaran maahantuonnista suoritettavan veron peruste on lähtökohtaisesti Tullin EU:n tullilainsäädännön mukaan määrittämä tullausarvo, johon on lisätty arvonlisäverolain (1501/1993) 91, 93 ja 93a §:n mukaiset erät. Tullin määrittämään tullausarvoon on

lisättävä muita maahantuontiin liittyviä eriä, joten maahantuonnin veron peruste on käytännössä vähintään yhtä suuri ja lähes poikkeuksetta suurempi kuin tavaroiden tullausarvo. Veron perusteeseen on sisällytettävä tuontijäsenvaltion ulkopuolella kannettavat sekä maahantuonnin perusteella valtiolle kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta kannettavaa arvonlisäveroa. Veron perusteeseen on sisällytettävä myös sivukustannukset kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskulut tavaroiden tuontijäsenvaltion alueella sijaitsevaan ensimmäiseen määräpaikkaan saakka. Veron perusteeseen sisällytetään siis lähtökohtaisesti kaikki tavaran kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset. Arvonlisäveron perusteen laskennassa on otettava huomioon muun muassa se, miltä osin kuljetuskustannukset sisältyvät jo tullausarvoon. Jos nämä kustannukset ovat jo tullausarvossa mukana ei niitä enää erikseen lisätä veron perusteeseen. (Verohallinto 2017; Kaleva & Ruohola 2019, 227-228.)

3 TAVAROIDEN YHTEISÖKAUPPA

3.1 Yhteisökaupan pääperiaatteet

Yhteisökaupalla tarkoitetaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä tapahtuvaa tavarantoimintaa ja hankintaa, kun myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa tavarantoimintajalle toiseen jäsenvaltioon (Nyrhinen ym. 2019, 527). Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä, joihin kuuluvat niin irtaimet esineet kuin kiinteistöt. Tavaroiksi luokitellaan myös energiahyödykkeet kuten sähkö, kaasu, lämpö ja kylmyys. (Niskakangas 2014, 130.)

Jäsenvaltioiden yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, että arvonlisävero kannetaan siinä valtiossa, jossa tavara tai palvelu kulutetaan. Tavarakaupan osalta verotukseen määrätymisessä olennaisessa roolissa on tavarantoiminnan fyysinen sijainti ja se, toimitetaanko tavara myyntiin liittyen ostajalle. Arvonlisäverovelvollisten yritysten välisessä tavarakaupassa noudatetaan määränpäämaaperiaatetta, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan tavarantoiminnan määränpäämaassa. Näin pyritään varmistamaan, että verotukset kertyvät tavarantoiminnan todelliseen kulutusmaahan. Lisäksi määränpäämaaperiaatteella on tarkoitus estää jäsenvaltioiden verokantojen eroista johtuvat kilpailu- ja kysyntävääristymät. (Hakapää ym. 2016, 23.)

Verovelvollisten yritysten välisessä yhteisökaupassa arvonlisäveron kulutusmaaperiaate toteutuu siten, että tavarantoiminta on myyntimaassa verotonta yhteisömyyntiä ja ostaja suorittaa yhteisöhankinnasta veron. Ostajalla on oikeus vähentää hankinnasta suoritettava vero vastaavalla tavalla kuin maahantuonnin yhteydessä suoritettava vero kolmansista maista tapahtuvista hankinnoista. Näin ollen yhteisöhankinnasta ei pääsääntöisesti synny konkreettista veronmaksuvelvollisuutta hankinnasta suoritettavan veron ja vähennettävän veron vastatessa sekä määrällisesti että ajallisesti toisiaan. Valvonnallisista ja ilmoittautumisvelvollisuuteen liittyvistä syistä yrityksen on kuitenkin tehtävä kirjanpidoissaan molemmat, sekä veron suorittamista että sen vähentämistä koskevat kirjaukset. (Nieminen ym. 2020, 11. Yhteisökauppa.)

Tavarantoiminnan ja palvelun myyntimaasäännökset ovat erilaiset. Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 14 artiklan mukaan tavarantoiminnan luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Tavarantoimintaa vai palvelua -kysymyksen lisäksi on oltava ymmärrys siitä, kuka on tavarantoiminnan myyjä ja kuka ostaja. Liiketapahtuma tulisi aina pystyä hahmottamaan kahden osapuolen väliseksi yksityisoikeudelliseen sopimukseen perustuvaksi myynniksi ja hankinnaksi arvonlisäverokohtelun selvittämiseksi. Myyjän ja ostajan mahdollisilla muissa valtioissa sijaitsevilla kiinteillä toimipaikoilla ja arvonlisäverorekisteröinneillä eri valtioihin saattaa olla merkitystä myyntimaasta ja

luovutuksen verotuskohtelua ratkaistaessa. Nämä edellä mainitut tekijät tulee siten olla aina tiedossa myynnin arvonlisäverokohtelun ratkaisemiseksi. (Hakapää ym. 2016, 25-26.)

Tavaran verottomalle yhteisömyynnille on asetettu kaksi edellytystä. Tavara on ensinnäkin myyntiin liittyen kuljetettava ostajalle toiseen jäsenvaltioon. Toiseksi ostajan on oltava elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja, joka toimii muussa EU-jäsenvaltiossa kuin kuljetuksen alkamisvaltiossa. Myyjän tulee voida näyttää toteen näiden edellytysten täyttyminen. Tavaran kuljetus toiseen jäsenvaltioon tulee pystyä todentamaan rahtiasiakirjoilla, kuljetuslaskulla tai muulla vastaavalla selvityksellä. Ostajan verovelvollisuuteen liittyvä edellytys näytetään käytännössä toteen varmistamalla, että ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin myyntiajankohtana. (Hakapää ym. 2016, 52-53.)

3.1.1 Myyntimaa

Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) mukaisesti kaikilla Euroopan unionin jäsenvaltioilla on yhteiset myyntimaasäännökset. Täten jäsenvaltioiden välisissä luovutuksissa oletusarvona on, että osapuolilla on yhteinen näkemys siitä, missä valtioissa kyseinen liiketoimi arvonlisäverotetaan. Yhteisömaissa sovellettavien periaatteiden mukaan jäsenvaltiolla on verotusoikeus oman valtionsa alueella suoritettaviin liiketoimiin riippumatta siitä, minkä maalainen liiketoimen suorittaja on. Näin ollen tavaran myynnin tapahtuessa Suomen alueella, sovelletaan siihen Suomen arvonlisäverolakia (1501/1993) ja myynnistä suoritetaan arvonlisävero Suomeen, ellei myyntiä ole Suomen lainsäädännössä säädetty verottomaksi. Niissä tilanteissa, kun myynti ei myyntimaasäännösten mukaan tapahdu Suomessa, myynnistä ei myöskään tilitetä Suomen veroa. Myyntimaan määrittämisen jälkeen yrityksen on selvitettävä mahdolliset arvonlisäverovelvoitteet kyseisessä myyntimaaksi katsottavassa jäsenvaltiossa, sillä myyntimaasäännösten nojalla yritykselle saattaa tulla jonkin muun maan vero tilitettäväksi. (Hakapää ym. 2016, 24, 27; Nyrhinen ym. 2019, 496.)

Tavaran myyntimaa on se maa, jossa tavara on myynnin tapahtuessa. Ostajalle kuljetettava tavara on siis myyty siinä maassa, jossa tavara on kuljetuksen alkaessa. Jos siis tavaran kuljetus ostajalle alkaa Suomesta, myyntiin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia (1501/1993). Jos tavara ei käy lainkaan Suomessa, myynnistä ei tilitetä Suomeen veroa, vaikka sekä myyjä että ostaja olisivat suomalaisia. Sen sijaan myyntiin sovelletaan sen maan arvonlisäverolakia, jossa tavara on myynnin tapahtuessa. (Nyrhinen ym. 2019, 496.)

3.1.2 Käännetty verovelvollisuus

Kun tavarahan myyntimaa ja myyntimaan lainsäädännön mukainen verotuskohtelu on selvitetty, on vielä erikseen ratkaistava, onko myyjä vai ostaja verovelvollinen kyseisestä luovutuksesta. Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 193 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen. Arvonlisäverolain (1501/1993) vastaava sääntö on 2 §, jonka mukaan tavarahan tai palvelun myyjä on velvollinen suorittamaan veroa liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta tavarahan tai palvelun luovutuksesta. (Hakapää ym. 2016, 29.)

Lähtökohtana sen myötä on, että myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron tavarahan tai palvelun myyntimaahan. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että myyjän olisi rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaahan ja veloitettava ostajaa myyntimaan arvonlisäverollisella laskulla, ellei kyseistä myyntiä ole erikseen säädetty verottomaksi myyntimaassa. Poikkeuksen tähän muodostaa kuitenkin käännetty verovelvollisuus. Myyjä välttyy rekisteröitymiseltä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaahan, jos myyntimaan lainsäädännön mukaan myyntiin voidaan soveltaa käännettä verovelvollisuutta. Myyjä lähettää tällöin ostajalle arvonlisäverottoman laskun ja ostaja suorittaa veron myyntimaahan myyjän sijaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Toisessa EU-maassa toimiva verovelvollinen ostaja tilittää yhteisöhankinnastaan arvonlisäveron saman verokannan mukaan kuin vastaavan tavarahan hankinnasta kotimaan kaupassa (Hakapää ym. 2016, 29; Nyrhinen ym. 2019, 543-545.)

Käännetty verovelvollisuus helpottaa ja yksinkertaistaa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta ja pienentää siitä aiheutuvaa hallinnollista kustannusta, sillä käännetyn verovelvollisuuden myötä myyjä välttyy ulkomaisilta arvonlisäverovelvoitteilta. Tavaroiden osalta käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen kansainvälisiin liiketoimiin on jokaisen jäsenvaltion omassa harkinnassa. Tämä perustuu arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 194 artiklaan. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on tavaroiden luovutuksen vastaanottaja edellyttäen, että myyjä ei ole sijoittunut siihen jäsenvaltioon, johon luovutuksesta suoritettava arvonlisävero on maksettava. Jäsenvaltiokohtaiset erot on siten tunnistettava ja tarpeen mukaan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen mahdollisuus ja edellytykset on varmistettava EU-myyntimaasta maakohtaisesti. Suomen arvonlisäverolain (1501/1993) 9 § sääntelee käännettä verovelvollisuutta ja sen soveltamisedellytyksiä Suomessa. Suomessa käännettä verovelvollisuutta sovelletaan varsin laajasti. (Hakapää ym. 2016, 28-29, 45-46.)

3.1.3 Määränpäämaaperiaate

Arvonlisäverovelvollisten elinkeinonharjoittajien välinen tavarakauppa yhteisön alueella perustuu pääsääntöisesti määränpäämaaperiaatteelle. Määränpäämaaperiaatteen mukaan vero tulee tilittää siihen EU-maahan, johon tavara kuljetetaan eli joka on tavarantoimittajan määränpäämaa. EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävässä kaupassa määränpäämaaperiaatetta toteutetaan tullausmenettelyn avulla. Koska jäsenmaiden välillä tavaroiden tullausmenettelystä on luovuttu, on veron maksaminen siirtynyt tavarantoimittajan yrityksen vastuulle. (Nyrhinen ym. 2019, 525-526.)

Yhteisökaupan määränpäämaaperiaatteen mukaisesti suomalaisen yrityksen on huomioitava yhteisömaista tehdyissä hankinnoissa tavarantoimittajan kuljetuksen määränpäämaa. Jos suomalainen ostaja ostaa tavaroita siten, että ne ostoon liittyen kuljetetaan toisesta jäsenvaltiosta muuhun jäsenvaltioon kuin Suomeen, suomalainen ostaja on suorittanut yhteisöhankinnan, muttei Suomessa, vaan siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat on kuljetettu. Ostajan tulee suorittaa yhteisöhankinnasta kuljetuksen päättymisvaltion vero, mitä varten ostajan tulee lähtökohtaisesti rekisteröityä mainittuun jäsenvaltioon verovelvolliseksi. (Nieminen ym. 2020, 11. Yhteisökauppa.)

3.1.4 Ketjukauppa

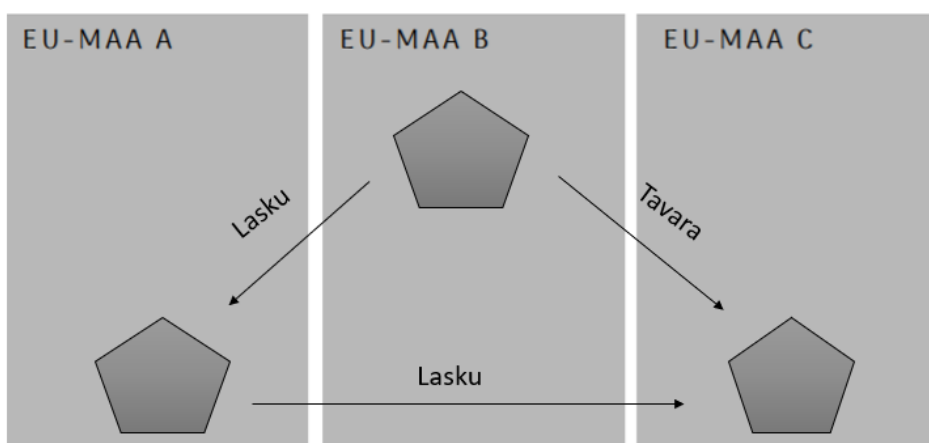
Ketjukaupasta on kyse silloin, kun samoja tavaroita myydään ketjussa siten, että myynteihin liittyy vain yksi kuljetus kahden jäsenvaltion välillä. Ketjukauppatilanteissa se myyntitapahtuma, johon tavaroiden kuljetus liittyy, vaikuttaa kaikkien ketjuun kuuluvien myyntien verotusjäsenvaltion määräytymiseen. Kansainvälisen ketjukaupan tilanteissa verottomia yhteisömyyntejä voi olla vain yksi myyntitapahtuma. Muut ketjukaupan myynnit ovat paikallisia myyntejä, joiden arvonlisäverokohtelu riippuu sen valtion lainsäädännöstä, jossa myynti tapahtuu. Euroopan unionin alueella tapahtuvassa ketjukaupassa olennaista onkin määrittellä se, kuka tavarantoimittajan myyjistä tekee yhteisömyynnin tavarantoimittajan kuljetuksen lähtövaltiossa ja kuka yhteisöhankinnan tavarantoimittajan kuljetuksen päättymisvaltiossa. (Hakapää ym. 2016, 138-139; Nieminen ym. 2020, 11. Yhteisökauppa.)

Kansainvälisen ketjukaupan tilanteissa haasteen aiheuttaa yleensä ne tilanteet, joissa tavara myydään ketjussa useaan kertaan, mutta tavarantoimittajan toimitus ei seuraa laskutusreittiä, vaan tavara toimitetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä lopulliselle ostajalle. Suomalaisen yrityksen näkökulmasta yrityksen vastuut ja velvoitteet arvonlisäverotuksen osalta määräytyvät sen mukaan, toimiiko yritys ostajana vai myyjänä ketjukaupan tilanteissa vaiko molempina kahdessa peräkkäisessä kaupassa. (Hakapää ym. 2016, 138-140.)

Ketjuliiketoimissa tavarahan myyntimaan määrittäminen on osoittautunut käytännössä haasteelliseksi. Ketjukaupan arvonlisäverokäsittely on aiheuttanut epäselvyyttä jäsenvaltioissa jo pitkään, ja viime vuosien aikana EU:n käsittelyssä on ollut useampia tapauksia, joissa on pohdittu, mikä ketjukaupan myynneistä on se myynti, joka voidaan käsitellä verottomana yhteisömyyntinä. Vuoden 2020 alusta on EU:n sisäkauppaan tullut voimaan lyhyen aikavälin parannuksena oletamat kolmen tai useamman osapuolen ketjukauppaan, jossa tavarat kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä loppuasiakkaalle. Tavoitteena on yhdenmukaistaa, mihin myyntiin liittyen tavara on kuljetettu jäsenvaltiosta toiseen, toisin sanoen mikä myynneistä on veroton yhteisömyynti. Olettamaksi on tullut, että mikäli ensimmäinen ostaja järjestää kuljetuksen jäsenvaltiosta toiseen, on ketjun ensimmäinen myynti veroton yhteisömyynti. Tämä oletama voidaan kumota, jos ensimmäinen ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi tavaroiden lähtömaassa ja antaa ensimmäiselle myyjälle tavaroiden lähtömaan arvonlisäverotunnisteen. Tällöin vasta ensimmäisen ostajan myynti on veroton yhteisömyynti. (Nyrhinen ym. 2019, 550-551.)

3.1.5 Kolmikantakauppa

Yhteisömaiden välisessä kaupassa sovelletaan erityissäännöksiä kolmikantatilanteissa. Kolmikantakaupalla tarkoitetaan tilannetta, jossa on mukana kolme eri yhteisömaassa arvonlisävelvolliseksi rekisteröitynyttä yritystä. Tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin siten, että tavara kuljetetaan ensimmäiseen myyntiin liittyen ensimmäiseltä myyjältä suoraan ketjun viimeiselle ostajalle jäsenvaltiosta toiseen (Kuvio 2). Ilman erityissääntelyä ensimmäinen ostaja olisi verovelvollinen tavarahan yhteisöhankinnasta ja tavarahan myynnistä edelleen kuljetuksen päättymisvaltiossa. (Juanto, Punavaara & Saukko 2018, 150.)



Kuvio 2. Kolmikantakauppatilanne

Kolikantakaupan säännökset poikkeavat yhteisömyynnin normaalista arvonlisäverokäsittelystä, sillä kolmikantakaupan yhteisöhankinta verotetaan aina lopullisessa kuljetuksen

päättymisvaltiossa. Säännöksen tarkoituksena on yksinkertaistaa arvonlisäverokäsittelyä, kun lopullinen ostaja on tiedossa kaupantekohetkellä ja tämä ostaja on arvonlisäverorekisteröity tavaroiden kuljetuksen päättymisvaltiossa. (Hakapää ym. 2016, 122.)

Kolmikantakaupan säännösten soveltaminen on pakollista arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) artiklan 141 perusteella ja tätä säännöstä tulee soveltaa koko EU:n alueella (Hakapää ym. 2016, 123). Kolmikantakaupan säännöksen soveltamisen edellytyksenä on kuitenkin aina, että jokainen kaupan osapuoli on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi eri jäsenvaltiossa, joten säännöksiä ei voida soveltaa esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa kaupan kaksi osapuolta ovat samasta jäsenvaltiosta tai kaupassa on enemmän osapuolia kuin kolme. (Nyrhinen ym. 2019, 552-553.)

Yrityksen voi olla tarpeen selvittää kolmikantakauppatilanteiden arvonlisäverokäsittely ennen kauppatapahtuman toteutumista, sillä ketjukauppatilanteissa säännösten soveltaminen voi vaihdella käytännössä merkittävästikin jäsenmaakohtaisesti. Tilanteissa, jossa toimitusketjuun sisältyy esimerkiksi jäsenvaltion sisäisiä myyntejä tai laskutusketjuun osallistuu enemmän kuin kolme yritystä, ei kolmikantakaupan säännöksiä voi lähtökohtaisesti soveltaa ja kaupan osapuolilla voi syntyä arvonlisäverovelvoitteita tavarán lähtö- tai määränpäävaltiossa. Yrityksellä on velvollisuus selvittää omalta osaltaan ketjukauppatilanteen mahdollisesti aiheuttama verovelvollisuus toisessa jäsenvaltiossa ja huolehtia sen noudattamisesta. (Ruohola 2008.)

3.1.6 Tavarán kuljetus ja siihen liittyvä näyttövaatimus

Verottoman yhteisömyynnin yhtenä edellytyksenä on aina kuljetus jäsenvaltiosta toiseen. Tavaroiden kuljetuksen järjestämistavalla ei ole ratkaisevaa merkitystä tavarán myynnin verottomuuteen, sillä yhteisömyyntiä koskevien säännösten nojalla yhteisökaupan tavarankuljetuksen voi suorittaa myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan. Kuljetuksen järjestämistapa on huomionarvoinen asia myyjän arvonlisäverotuksessa kahdesta syystä. Ensinnäkin kuljetuksen järjestämistapa voi vaikuttaa tavaroiden yhteisömyyntien ja siihen liittyvien liiketoimien raportointiin myyjän ilmoituksilla. Lisäksi kuljetusten järjestämiseen liittyen tulee ottaa huomioon, miten myyjä saa verosta vapautetun yhteisömyynnin osoittamiseksi vaadittavan näytön tavaroiden siirtymisestä toiseen jäsenvaltioon. (Hakapää ym. 2016, 92.)

Mikäli suomalainen myyjäyritys veloittaa yhteisömyyntinä toiseen jäsenvaltioon toimittamistaan tavaroista asiakkaaltaan myös kuljetuksen osuuden, veloitettavaan kuljetuksen osuuteen sovelletaan niin sanotun liittymisperiaatteen mukaisesti pääsuoritteen eli yhteisömyynnin arvonlisäveroperiaatteita. Tämä tarkoittaa, että tavarán kuljetuksen osuus

tulee huomioida osana ilmoitettavaa tavarankuljetuspalvelun toisesta jäsenmaasta olevalta rahdinkuljettajalta, on kyseessä myyjän näkökulmasta niin sanotun pääsäännön alainen palvelun osto, jossa myyjä on verovelvollinen Suomeen tällaisen palvelun hankinnasta. (Hakapää ym. 2016, 93.)

Yhteisömyyntiin vaadittava tavarankuljetus toiseen jäsenvaltioon tulee aina pystyä näyttämään jälkikäteen toteen. Silloin, kun myyjä maksaa rahdin kuljetusliikkeelle, näyttönä toimii rahtikirja tai rahtilasku. Nämä asianomaiset myyntilaskut tulee myös jälkikäteen pystyä liittämään yhteen. Jos myyjä maksaa rahdin itsenäiselle kuljetusliikkeelle, näyttönä toimii joko myyjän ostajalta pyytämä rahtikirjajäljennös tai muu selvitys tavarankuljetuksesta toiseen jäsenvaltioon. Jos ostaja vie tavarankuljetuksen toiseen jäsenvaltioon omalla kuljetuskalustollaan, näytöksi käy esimerkiksi ostajan antama todistus, josta käy ilmi, kuka tavarankuljettaa, milloin tavara on kuljetettu maasta, millä kuljetusvälineellä kuljetus tapahtuu ja mikä on tavarankuljetuksen päättymispaikka. (Nyrhinen ym. 2019, 528-529.)

Näyttövaatimusten yhdenmukaistamiseksi eri jäsenvaltioissa on tullut lyhyen aikavälin parannuksena 1.1.2020 lähtien voimaan tavaroiden yhteisökuljetuksen todistamista koskevat olettamat. Olettamat eroavat riippuen siitä, järjestääkö myyjä vai ostaja kuljetuksen jäsenvaltiosta toiseen. Näyttövaatimukseksi kelpaavat todisteet on luokiteltu A- ja B -kategorioihin. A-kategoria kattaa kuljetusasiakirjat: CMR-asiakirja tai -ilmoitus allekirjoitettuna, konossementti, lentorahtilasku, liikenteenharjoittajan antama kauppalasku tai muu kuljetukseen tai lähetykseen liittyvä asiakirja. B-kategoriassa on listattuna muita toimitukseen liittyviä asiakirjoja: kuljetusta tai lähetystä koskeva vakuutuskirja, varastonpitäjän antama vastaanottotodistus, pankkitosite, jossa todistetaan kuljetuksen maksaminen tai viranomaisen antama asiakirja tavaroiden saapumisesta. Kahden toisistaan, myyjästä ja ostajasta riippumattoman tahon on annettava edellä mainitut todisteet. (Nyrhinen ym. 2019, 530-531.)

Myyjän järjestäessä kuljetuksen on myyjällä oltava verottoman yhteisömyyntin todisteena hallussaan kaksi asiakirjaa A -kategoriasta tai vaihtoehtoisesti yksi asiakirja A- ja yksi B-kategoriaan kuuluvista asiakirjoista. Ostajan järjestäessä kuljetuksen on ostajan edellä mainittujen todisteiden lisäksi annettava vahvistus myyjälle tavaroiden vastaanottamisesta toisessa jäsenvaltiossa. Vahvistuksen tulee sisältää vahvistuksen antamispäivämäärä, ostajan nimi ja osoite, tavaroiden määrä ja tuotekuvaus, tuotteiden saapumisaika ja -paikka sekä vastaanottajan tunnistetiedot. Ostajan tulee toimittaa vahvistus myyjälle tavaroiden luovutuskaukautta seuraavan kuukauden 10. päivään mennessä. Käytännössä uudistus ei ole muuttanut Suomessa yhteisökaupan kuljetuksen asiakirjoihin liittyviä vaatimuksia.

Verohallinto ei ole muuttanut vaatimuksiaan yhteisömyyntien verottomuuden osoittamisesta joulukuussa 2019 päivitetyn EU -tavarakaupan verottomuutta koskevan ohjeistuksen ja niihin sisällytettyjen EU -neuvoston täytäntöönpanoasetusten mukaisten kirjausten jälkeen, eli tavaroiden toimittamisesta toiseen jäsenmaahan riittävät edelleen samat todisteet kuin aiemmin. (Nyrhinen ym. 2019, 530-531; Raevuori 2020.)

3.2 Arvonlisäverovelvollisuus toisessa EU-maassa

Jokinen (2015) toteaa, että yhteisökaupassa myyntimaasäännökset toimivat lähtökohtana sille, minkä valtion arvonlisäverolainsäädäntö kyseiseen liiketapahtumaan tulee sovellettavaksi. Myyntimaasäännökset eivät kuitenkaan itsessään määrittele myyntitapahtuman verokäsittelyä. Myyntimaasäännökset toimivat ohjenuorana osoittaen minkä valtion lainsäädäntöä myyntiin sovelletaan eli millä valtiolla on oikeus verottaa kauppatapahtuma. Se, käsitelläänkö myynti arvonlisäverollisena ja kuka myynnistä on verovelvollinen, määräytyy myyntimaan arvonlisäverolain säännösten perusteella. Pääsääntönä voidaan pitää, että tavarat myynnistä velvollinen maksamaan arvonlisäveron on myyjä. Veron tilitysvelvollisuuden lisäksi tämä tarkoittaa yleensä sitä, että myyjäyrityksen tulee rekisteröityä verovelvolliseksi myös tavarat myyntivaltiossa.

Tavarat arvonlisäverokohtelun ratkaiseva myyntimaa määräytyy tavarat fyysisen sijainnin ja liikkeen perusteella (Jokinen 2015). Niissä tilanteissa, joissa tavara ei ole Suomessa, kun kuljetus ostajalle alkaa, myyntiin ei sovelleta Suomen arvonlisäverolainsäädäntöä eikä myynnistä tilitetä arvonlisäveroa Suomeen, vaikka myyjänä olisi suomalainen yritys. Kyseiseen myyntitapahtumaan sovelletaan sen jäsenvaltion arvonlisäverolakia, jossa tavarat ovat kuljetuksen alkaessa ostajalle. Tavara pysyessä myyntitapahtuman myötä samassa jäsenvaltiossa, myynnistä tilitetään yleensä kyseisen jäsenvaltion vero. Tilanteissa, joissa tavara kuljetetaan kyseisestä maasta toiseen jäsenmaahan tai EU:n ulkopuolelle, tulee suomalaisen yrityksen käsitellä myynti toisesta jäsenvaltiosta suoritettuna yhteisömyyntinä tai vientimyyntinä, näille myynneille asetettujen edellytyksien täytyessä kyseisessä valtiossa. (Nyrhinen ym. 2019, 554.)

Yrityksen tulee siis rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi siinä valtiossa, jossa yrityksen myymät tavarat myyntihetkellä ovat. Jos suomalaisen yrityksen tavarat ovat myyntihetkellä toisessa EU-maassa, on yrityksen rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomen lisäksi toisessa jäsenmaassa. Lisäksi yritykselle tulee hoidettavaksi kyseisen jäsenmaan paikalliset arvonlisäveron ilmoitus- ja tilitysvelvoitteet. Maan sisäisten tavaramyyntien lisäksi yritys voi myydä tavaroita toisesta EU-maasta yhteisömyyntinä ja vienteinä. Vaikka kyseisestä myynnistä ei tilitettäisikään tietyn edellytyksin arvonlisäveroa, yhtiön tulee lähtökohtaisesti rekisteröityä myyntimaassa arvonlisäverovelvolliseksi tai vähintään

ilmoituksenantovelvolliseksi, jos tällainen tai vastaava kevennetty rekisteröintimahdollisuus kyseisessä jäsenvaltiossa on mahdollinen. Jäsenvaltiokohtaisissa lainsäädännöissä on kuitenkin eroavaisuuksia, joten yrityksen on syytä tarkastaa arvonlisäverokäsittely toisessa EU-maassa aina valtiokohtaisesti. (Jokinen 2015.)

3.3 Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen

Yhtenäinen arvonlisäverojärjestelmä on keskeinen osa Euroopan sisämarkkinoita. Yhteisömaiden välisen kaupankäynnin helpottamiseksi yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään poistamaan kilpailua vääristäviä tai tavaroiden vapaata liikkumista haittaavia tekijöitä. Arvonlisävero on merkittävä ja kasvava tulonlähde niin yhteisön jäsenvaltioille kuin Euroopan unionin toimielimille. Laajapohjaisena kulutusverona arvonlisäveroa pidetään yhtenä parhaiten kasvua edistävästä verotusmuodoista. (Juanto ym. 2018, 315.)

Tullirajojen poistuttua vuonna 1993 jäsenvaltioiden oli ratkaistava kysymys siitä, miten arvonlisäverotus toteutetaan sisämarkkinoilla käytävässä tavarakaupassa. Jäsenvaltiot asettivat lopulliseksi päämääräksi alkuperämaaperiaatteen soveltamisen yhteisökaupassa. Siihen liittyvien käytännön ongelmien vuoksi omaksuttiin kuitenkin väliaikaiseksi tarkoitettu järjestelmä, joka on määränpäämaaperiaatteen ja alkuperämaaperiaatteen yhdistelmä. Tämä väliaikaiseksi tarkoitettu siirtymäkauden arvonlisäverojärjestelmä vuodelta 1993 on käytössä edelleen. Järjestelmässä tavaroiden rajat ylittävä kauppa ei ole yhtenäistä, koska se jaetaan yritysten välisten liiketoimien osalta kahteen eri liiketoimeen; verosta vapautettuun luovutukseen tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa ja määränpääjäsenvaltiossa verotettavaan yhteisöhankintaan. Järjestelmä on paikoin hajanainen ja monimutkainen valtioiden rajat ylittävää toimintaa harjoittaville yrityksille. Lisäksi järjestelmä on altis petoksille sovellettaessa rajat ylittäviin toimiin kohtelua, jossa tavaroita ja palveluja voi ostaa arvonlisäverovapaasti sisämarkkinoilla. (Juanto ym. 2018, 315-316; Nyrhinen ym. 2019, 524.)

Euroopan komissio julkaisi 7.4.2016 ALV-toimintasuunnitelman sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän kehittämisestä, jossa esitetään arvonlisäverojärjestelmän uudistustarpeita sekä toimenpiteitä. Komission mukaan sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmä ei ole kyennyt kehittymään maailmanlaajuisen, digitaalisen ja liikkuvan talouden haasteiden mukana. Vuonna 2017 komissio julkaisi tiedonantonsa ALV-toimintasuunnitelman jatkotoimista, jossa esitellään uuden järjestelmän ehdotukset ja tavoitteet sekä suunnitelma näiden täytäntöön saattamiseksi. (Euroopan komissio 2016, 3; Euroopan komissio 2017a, 6-8.)

Komission arvonlisäverotusta koskevassa toimintasuunnitelmassa luetellaan lyhyen ja pitkän aikavälin toimenpiteitä, joilla arvonlisäverojärjestelmä voidaan muuttaa nykyaikaisemmaksi ja yksinkertaisemmaksi, suojata järjestelmää petoksilta ja helpottaa järjestelmän soveltamista yritysten liiketoiminnassa. Kiireellisiksi toimenpiteiksi on mainittu muun muassa veroviranomaisten yhteistyön parantaminen tiedonvaihdossa, veroviranomaisten toiminnan tehostaminen hyödyntämällä sähköistä hallinnointia sekä toimenpiteet parempien toimintatapojen ja tarkastusvälineiden käyttöön ottamiseksi sähköisen kaupankäynnin verottamiseen. (Euroopan komissio 2017a, 8-11; Juanto ym. 2018, 317.)

Keväällä 2018 komissio julkaisi ehdotuksen arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) muuttamisesta koskien jäsenvaltioiden välille suunniteltua lopullista arvonlisäverojärjestelmää. Euroopan unionin neuvosto on hyväksynyt komission ehdotuksen arvonlisäverodirektiivin uudistamisesta. Sen mukaan jäsenvaltioiden on annettava ja julkaistava direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset viimeistään 20. päivänä kesäkuuta 2022, ja sovellettava näitä säännöksiä 1.7.2022 alkaen. Järjestelmä uudistuksen toteuttamista voi hidastaa toteuttamisen edellytyksenä oleva kaikkien jäsenvaltioiden yksimielinen hyväksyntä. Komission ja neuvoston hyväksynnit järjestelmä uudistukselle vahvistavat kuitenkin osaltaan yhteistä näkemystä arvonlisäverojärjestelmän uudistustarpeille sekä osoittavat halukkuutta sitoutua yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kehittämiseen. (Euroopan komissio 2017b, 1; Euroopan komissio 2018, 59; Marjamäki 2019, 23.)

Uudistuksen ensimmäinen vaihe koskee EU-alueen sisäistä rajat ylittävää yritysten välistä tavarakauppaa. Muutosten jälkeen rajat ylittävät luovutukset verotettaisiin tavarantoimittajan määrittämissä ja tavarantoimittajan luovuttajana, eli myyjänä, olisi pääsääntöisesti verovelvollinen. Poikkeuksen tähän muodostaisi kuitenkin se tilanne, jos ostajalla olisi EU:ssa yhteisesti tunnustettu niin sanottu CTP (Certified Tax Payer, luotettava verovelvollinen) -status. Toisessa vaiheessa verotus kattaisi myös rajat ylittävät palvelut, jolloin kaikkia myyntejä kohdeltaisiin sisämarkkinoilla samalla tavoin riippumatta siitä, ovatko ne maiden sisäisiä vai rajat ylittäviä. Suunniteltujen toimenpiteiden käyttöönotto edellyttää täysimääräistä teknologian hyödyntämistä järjestelmien prosessien yksinkertaistamiseksi ja uudenaikaistamiseksi. Uudistus edellyttää myös jäsenvaltioiden veroviranomaisilta parempaa luottamusta ja yhteistyötä, koska veroon oikeutetun määrän pääjäsenvaltion, johon tavarat saapuvat, on voitava luottaa siihen, että rajan ylittävän lähetyksen arvonlisävero on kannettu lähtöjäsenvaltiossa. (Euroopan komissio 2017a, 8; Juanto ym. 2018, 317-318; Nyrhinen ym. 2019, 524-525.)

Ojala (2019) tuo tekstissään esille vuoden 2020 alussa voimaan tulleet sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän lyhyen aikavälin parannukset. Lyhyen aikavälin parannuksissa

yhteisömyynnin verottomuudelle on asetettu kaksi uutta aineellista edellytystä. Voimassa olevan ALV-tunnisteen lisäksi myyjän tulee ilmoittaa tavarán yhteisömyynti asianmukaisesti yhteenvetoilmoituksella. Käytännössä nämä vaikuttavat suomalaisen yrityksen toimintaan niin, että myyjän on todellakin varmistuttava ennen yhteisömyyntiä ostajan arvonlisäverotunnisteen voimassaolosta. Myös alv-raportoinnin oikeellisuuden merkitys korostuu.

Ojalan (2019) mukaan call of-varastoja koskeva muutos liittyy siihen, kun verovelvollinen siirtää tavaroita varastoitavaksi toiseen jäsenvaltioon. Call of -varastoja koskevat periaatteet yhdenmukaistetaan eri EU-maiden välillä. Call of -varastointijärjestely ei jatkossa enää aiheuta myyjälle velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi varaston sijainnivaltion määriteltyjen ehtojen täytyessä. Suomessa call of -varastojen yksinkertaistamismenettelyä on jo sovellettu, mutta uudistus yhtenäistää käytäntöä kaikissa yhteisömaissa sovellettavaksi. Myös ketjukaupan liiketoimien arvonlisäverokäsittelyä täsmennettiin. Uudistuksessa on määritelty kuljetukseen liittyvä pääsääntö, jonka tavoitteena on selkeyttää ketjuliiketoimien verotusta. Lisäksi uudistuksessa määriteltiin EU-tasolla yhtenäiset kuljetuksen näyttöä koskevat säännöt.

4 KANSAINVÄLINEN PALVELUKAUPPA

4.1 Elinkeinonharjoittajia koskeva yleissäännös

Kansainvälisen palvelukaupan myyntimaasäännökset sisältyvät Suomen arvonlisäverolain (1501/1993) 64-69 pykäliin. Nämä säännökset puolestaan pohjautuvat arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) artikloihin 43-59. Lisäksi Neuvoston täytäntöönpanoasetus (282/2011) sisältää kansainväliseen palvelukauppaan liittyviä tulkintasäännöksiä. Palvelujen kansainvälistä kauppaa koskevista säännöksistä suurin osa liittyy sekä yhteisömaiden että EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan. Omalta osaltaan kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverojärjestelmää monimutkaistavat palvelukaupan myyntimaasäännökset, jotka vaihtelevat palvelukohtaisesti. Myytävä tai ostettava palvelu on siten pystyttävä sijoittamaan ensiksi oikeaan palvelujen kategoriaan, jotta verokohtelu saadaa selville. (Nyrhinen ym. 2019, 563, 566.)

Palvelulla tarkoitetaan kaikkia sellaisia hyödykkeitä, joita voidaan myydä liiketoiminnan muodossa ja joita ei luokitella tavaraksi. Palveluja ovat esimerkiksi kuljetuspalvelut, tavarahan kohdistuvat työsuoritukset sekä erilaisten oikeuksien luovutukset. Myös palvelujen kansainvälisessä kaupassa sääntönä on, että myyjä tilittää myynnistä veron. Palvelukaupassa myyntimaa on kuitenkin huomattavan usein jokin muu maa kuin myyjän kotimaa. Pääsäännön alaisista palveluista verovelvollisuus on käytännössä kuitenkin palvelun ostajalla käännetyn verovelvollisuuden perusteella, jos myyjä ja ostaja eivät ole sijoittautuneet samaan maahan. Muiden kuin pääsäännön alaisten palvelujen osalta harmonisointi on kuitenkin vielä osittain tekemättä. (Niskakangas 2014, 30; Nyrhinen ym. 2019, 564.)

Palveluiden myyntimaasäännökset uudistettiin EU:ssa vuoden 2010 alusta. Uudistuksen myötä elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa järjestelmä on huomattavasti yksinkertaistunut, sillä muutoksien jälkeen suurin osa yritysten välisestä palvelukaupasta on palvelukaupan pääsäännön eli yleissäännöksen alaista. Yritysten välistä palvelukauppaa koskevan yleissäännön mukaan palvelu katsotaan myydyksi siinä maassa, jossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. (Juanto ym. 2018; Nyrhinen ym. 2019, 564-567; Verohallinto 2019b.)

Arvonlisäverolain (1501/1993) 65 §:ssä on määritelty elinkeinonharjoittajia koskeva myyntimaasääntö palvelujen kansainvälisessä kaupassa:

Elinkeinonharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä.

Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 196 artiklan mukaisen pakollisen käännetyn verovelvollisuuden nojalla suuri osa EU-jäsenvaltion sijoittautuneiden elinkeinonharjoittajien välisistä palvelukaupoista on käännetyn verovelvollisuuden piirissä (Hakapää ym. 2016, 47). Pääsäännön mukaisten palvelujen myyntiin sovelletaan direktiivin mukaan pakollista käännettyä verovelvollisuutta aina, kun myyjä ei ole sijoittautunut ostajan jäsenvaltioon. Näin ollen esimerkiksi ulkomaalaisen myyjän, joka luovuttaa palvelun suomalaiselle arvonlisäverovelvolliselle, ei pääsääntöä sovellettaessa tarvitse rekisteröityä Suomeen verovelvolliseksi, sillä myynnistä veron maksaa suomalainen ostaja käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Nyrhinen ym. 2019, 566-567.)

Kun suomalainen yritys ostaa palveluja yhteisön ulkopuolisesta maasta, palvelun myyntimaa on pääsäännön mukaisesti Suomi ja suomalaisen ostajan on maksettava palvelun ostosta Suomen arvonlisävero käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Suomalaiselle yritykselle syntyy pääsäännön alaisia palveluja ostaessaan käännetty verovelvollisuus lähtökohtaisesti aina, sillä myyntimaaksi katsotaan Suomi riippumatta siitä, onko myyjä EU-maasta vai EU:n ulkopuolelta. Vero on maksettava myös siinä tapauksessa, vaikka yhteisön ulkopuolisen myyjän laskuun sisältyisi mahdollisesti myyjämaan vero. (Niskakangas 2014, 146; Nyrhinen ym. 2019, 568.)

Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu ovat listanneet teoksessaan (2019, 568) esimerkkejä palveluista, jotka lukeutuvat palvelujen pääsäännön piiriin. Palvelujen pääsääntöä sovelletaan esimerkiksi seuraaviin palveluihin:

- *immateriaalipalvelut, kuten konsultointi, markkinointi, oikeudelliset palvelut, patenttien ja tavaramerkkien tai näiden käyttöoikeuksien luovutukset*
- *irtaimen esineen vuokraus, lukuun ottamatta kulkuvälineiden lyhytaikaista vuokrausta*
- *IT-palvelut*
- *logistiikkapalvelut, kuten tavarankuljetukset, varastointipalvelut, ahtaus- ja purkupalvelut sekä huolinta*
- *irtaimiin esineisiin kohdistuvat työsuoritukset, kuten tavaroiden huolto, korjaus, asennus ja testaus*
- *välityspalvelut.*

4.1.1 Kiinteä toimipaikka

Kiinteän toimipaikan käsite on keskeisessä asemassa palvelujen myyntimaata määrittäessä. Arvonlisäverodirektiivissä (2006/112/EY) ei kuitenkaan määritellä kiinteää toimipaikkaa (Hakapää ym. 2016, 32). Neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa (282/2011) 11 artiklassa on annettu kriteereitä kiinteän toimipaikan määrittämiselle. Nämä kriteerit poikkeavat toisistaan siitä riippuen, tarkastellaanko kiinteää toimipaikkaa myyjän vai ostajan kannalta. Arvioitaessa sitä, luovutetaanko palvelu jossain muussa kuin ostajan kotimaassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, kyseisellä toisessa maassa olevalla ostajan toimipaikalla tulee asetuksen mukaan olla vähimmäiskoko ja pysyvästi sellaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit, jotka antavat mahdollisuuden vastaanottaa ja käyttää sille suoritettavia palveluja. Jos ostaja tosiasiaassa vastaanottaa palvelut tällaiseen kiinteään toimipaikkaan, ostajan on suoritettava palvelun ostosta kiinteän toimipaikan sijaintivaltion vero käännetyn verovelvollisuuden perusteella ainakin niissä tapauksissa, missä kiinteä toimipaikka sijaitsee EU-maassa. (Nyrhinen ym. 2019, 572.)

4.1.2 Työsuoritukset ja kuljetuspalvelut

Työsuoritusten ja kuljetuspalvelujen osalta kyseessä on palvelukaupan pääsääntöön kuuluva palvelukauppa kahden elinkeinonharjoittajan välillä. Pääsäännön mukainen palvelu on arvonlisäverotuksen näkökulmasta myyty ostajan sijaintivaltiossa ja palvelujen myyntiin sovelletaan siten näissä olosuhteissa käännettyä verovelvollisuutta Suomessa. (Hakapää ym. 2016, 103.)

Elinkeinonharjoittajalle myytyyn tavarakuljetuspalveluun sovelletaan myyntimaan yleissäännöstä, eli tavarakuljetuspalvelut liitännäispalveluineen verotetaan pääsäännön mukaan ostajan maassa. Säännöksen soveltamisala ulottuu Suomen sisäisiin kuljetuksiin, toisen EU-maan sisäisiin kuljetuksiin ja EU-kuljetuksiin jäsenmaiden välillä. Yleissäännöstä sovelletaan myös kokonaan EU:n ulkopuolella tapahtuviin kuljetuksiin. Yhteisökuljetuksissa kuljetuksen lähtöpaikka ja saapumisaika sijaitsevat eri jäsenvaltioissa. Palvelun ostajan ollessa myös toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollinen, tapahtuu kuljetuspalvelun verotus siinä maassa, jonka alv-tunnusta laskutuksessa halutaan käyttää. Samoin käsitellään kuljetuksen välityspalveluja sekä yhteisökuljetukseen välittömästi liittyviä muita palveluja. (Juanto ym. 2018, 154-155; Verohallinto 2019b; Logistiikan maailma 2020a.)

Suorakuljetukset Suomesta EU:n ulkopuolelle ja EU:n ulkopuolelta Suomeen ovat verottomia. Verottomat tuontikuljetukset verotetaan tavaran maahantuonnin yhteydessä. Koska EU:n ulkopuolelle tapahtuvat kuljetukset ja niiden liitännäiskuljetukset sekä

liitännäispalvelut on vapautettu verosta, ei ostajalle synny palvelun ostosta käännettyä verovelvollisuutta. Näin ollen, jos suomalainen ostaja ostaa ulkomaalaiselta vientikuljetuksen tai siihen liittyvän muun palvelun, ei ostosta ole suoritettava veroa käännetyn verovelvollisuuden perusteella, eikä tällaista ostoa ei raportoida veroilmoituksella lainkaan. Tavarakuljetuksissa viimeisenä lähtöpaikkana tai ensimmäisenä määräpaikkana pidetään pääsääntöisesti rahtikirjaan tai muuhun kuljetusasiakirjaan merkittyä lähtö- tai määräpaikkaa. Tätä pääsääntöä ei kuitenkaan sovelleta, jos lähtö- tai määräpaikka on tosiasiallisesti jokin muu kuin rahtikirjaan merkitty paikka. Lisäksi verottomia ovat myös suorakuljetuksiin Suomesta EU:n ulkopuolelle liittyvät Suomen sisäiset kuljetukset. Kuljetuksen verottomuuden edellytyksenä on se, että kuljetuspalvelun myyjä voi näyttää, että kysymyksessä on suorakuljetukseen liittyvä kuljetus esimerkiksi rahtiasiakirjojen avulla. (Nyrhinen ym. 2019, 606; Verohallinto 2019b.)

4.2 Poikkeussäännön alaiset palvelut

Osa palvelujen poikkeuksista koskee myös elinkeinoharjoittajien välistä kauppaa. Poikkeuksia myyntimaan yleissäännöstä ovat muun muassa:

- kiinteistöön liittyvät palvelut
- henkilökuljetuspalvelut sekä ravintola- ja ateriapalvelut
- tilaisuuksien pääsymaksut. (Nyrhinen ym. 2019, 576.)

Kiinteistöön liittyvät palvelut

Kiinteistöön liittyvät palvelut on myyty Suomessa siinä tapauksessa, jos kiinteistö sijaitsee Suomessa (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 67 §). Kiinteistöön liittyvinä palveluina pidetään asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalveluja, majoituspalveluja, käyttöoikeuksien myöntämistä kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalveluja. (Nyrhinen ym. 2019, 576-577.)

Henkilökuljetus sekä ravintola- ja ateriapalvelut

Henkilökuljetuksen myyntimaaksi määräytyy se maa, jossa kuljetus tapahtuu. Jos henkilökuljetuspalvelu suoritetaan toisessa jäsenvaltiossa, on palvelu myyty tässä valtiossa ja verokohtelun määrää tämän toisen jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädäntö. Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) mukaan henkilökuljetuspalveluihin ei voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, mikä tarkoittaa sitä, että myyjän on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi siihen EU-maahan, jossa hän myy henkilökuljetuspalveluja. Myös ravintola- ja ateriapalvelujen myyntimaa on niiden tosiasiallinen suorituspaikka. Jos suomalainen ostaa ravintola- ja ateriapalveluja, jotka suoritetaan ulkomailla, suomalaiselle

elinkeinonharjoittajalle ei synny käänteistä verovelvollisuutta, koska palvelujen myyntimaa ei ole Suomi. (Nyrhinen ym. 2019, 585, 588.)

Tilaisuuksien pääsymaksut ja liitännäispalvelut

Elinkeinonharjoittajalle luovutettu oikeus pääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille, näyttelyyn tai vastaavaan tilaisuuteen on myyty Suomessa, jos tilaisuus järjestetään täällä (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 d §). Jos suomalainen elinkeinonharjoittaja maksaa pääsymaksuja tai pääsyyn välittömästi liittyviä maksuja tilaisuudesta, joka järjestetään muualla kuin Suomessa, suomalaiselle ostajalle ei synny velvollisuutta maksaa veroituksista Suomen veroa käännetyin verovelvollisuuden nojalla, koska näiden palvelujen myyntimaa ei ole Suomi (Nyrhinen ym. 2019, 586-587).

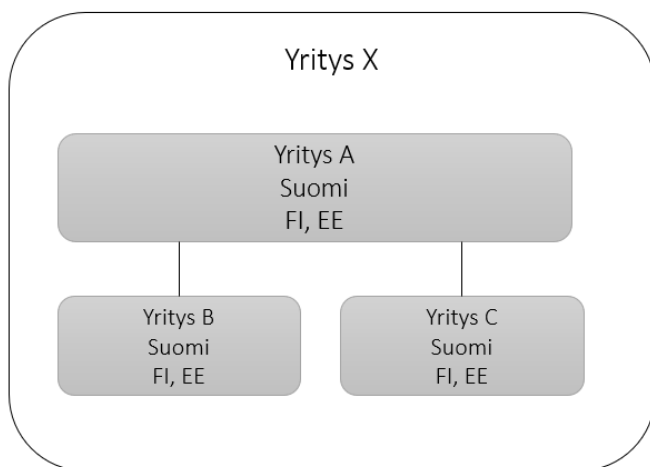
On kuitenkin huomioitava, että tilaisuuksien järjestämiseen liittyviin palveluihin sovelletaan myyntimaan pääsääntöä, jos ne myydään elinkeinonharjoittajalle. Tilaisuuksien järjestämiseen liittyvillä palveluilla tarkoitetaan palveluja, jotka liittyvät tilaisuuden fyysiseen toteuttamiseen. Esimerkiksi viihdetilaisuuden valaistus-, lavastus- ja äänipalvelut tai messujen näytteilleasettajalle myytävät palvelut, kuten näyttelyrakenteiden rakentaminen, purkaminen, suunnittelu ja somistus sekä tarvittavien kalusteiden, materiaalien yms. vuokraaminen lukeutuvat pääsäännön alaisiin palveluihin. Ne on myyty Suomessa, jos ne myydään suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle, ja veron maksaa suomalainen ostaja käännetyin verovelvollisuuden perusteella. Jos tilaisuus järjestetään Suomessa, veron Suomeen maksaa palvelujen myyjä. (Nyrhinen ym. 2019, 588.)

5 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN

5.1 Toimeksiantajan esittely

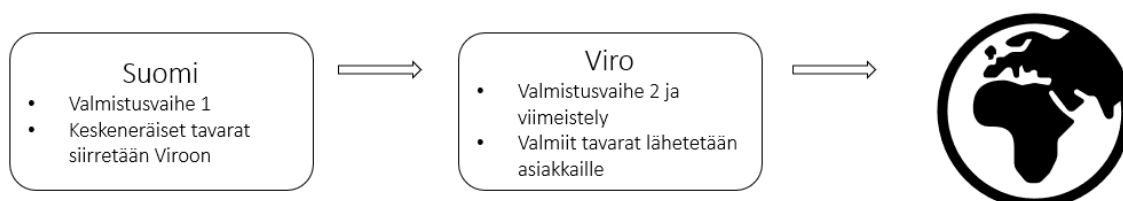
Tämän opinnäytetyön toimeksiantajayhtiö on suomalainen osakeyhtiö. Toimeksiantajayhtiö on emoyhtiö konsernissa, joka toimii tytäryhtiöineen kaiken kaikkiaan noin 40 eri maassa. Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan toimeksiantajayhtiön sekä sen kahden suomalaisen tytäryhtiön kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyä. Yhtiöiden myyntitapahtumat muodostuvat pääosin tavarakaupasta, kun taas ostotapahtumia on niin tavara- kuin palvelukaupan puolella. Tuotteiden valmistus- ja myyntiprosesseihin vaikuttavat arvonlisäverokäsittelyn näkökulmasta samat tekijät kaikilla tässä opinnäytetyössä tarkasteltavilla kolmella yhtiöllä. Liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyä tarkastellaan kokonaisuutena näiden kolmen yhtiön osalta, sillä kunkin yhtiön kansainvälisen kaupan liiketapahtumissa niin myynnin kuin hankinnan kansainvälisten tilanteiden arvonlisäverokohteluun vaikuttavat samat tekijät. Näin ollen samaa arvonlisäverokohtelua voidaan soveltaa jokaisen yhtiön omissa liiketapahtumissa.

Alla olevassa kuviossa (Kuvio 3) havainnollistetaan ne konsernin yhtiöt, joita tässä opinnäytetyössä tarkastellaan Yritys X -kokonaisuutena. Kuviossa esitetty organisaatiokaavio on mukailtu versio konsernin koko organisaatorakennekaaviosta ja käsittää konsernista ainoastaan ne yhtiöt, jotka ovat keskeisessä roolissa tässä opinnäytetyössä. Tarkasteltava Yritys X -kokonaisuus muodostuu konsernin suomalaisesta emoyhtiöstä sekä emoyhtiön omistamista kahdesta suomalaisesta tytäryhtiöstä. Kaikki kolme yhtiötä (Yritys A, Yritys B ja Yritys C) ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi Suomen lisäksi Virossa.



Kuvio 3. Yritys X

Tavarakaupan arvonlisäverokäsittelyä määrittäessä ratkaisevaa on tavarankäyttö (Verohallinto 2019a). Yritys X:n tavaroiden valmistusprosessista (Kuvio 4) yksi tavaroiden valmistusvaiheista toteutetaan Suomessa, jonka jälkeen tavarat kuljetetaan Viroon tuotteiden viimeistelyä ja pakkaamista varten. Valmiit tuotteet myydään Virossa ostajan sijainnin mukaan muihin EU-maihin tai EU:n ulkopuolisiin maihin.



Kuvio 4. Yritys X:n tavaroiden tuotanto- ja valmistusprosessin sijaintivaiheet

5.2 Tutkimuksen suunnittelu ja toteutus

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää Yritys X:n keskeisimpiä kansainvälisen kaupan liiketapahtumia ja niiden arvonlisäverokäsittelyä sekä sitä, mihin kansainvälisen kaupan liiketapahtumiin Yritys X:n taloushallinnon työntekijöille laadittava ohjeistus kohdistetaan. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena ja tutkimusmenetelmänä käytettiin teemahaastattelua. Teemahaastattelu edellyttää aihepiiriin perehtymistä ja haastateltavien tilanteen tuntemista, jotta haastattelu voidaan kohdentaa juuri tiettyihin teemoihin. Sisältö- ja tilanneanalyysi on siis teemahaastattelussa tärkeää, ja käsiteltävät teemat valitaan tutkittavaan aiheeseen perehtymisen pohjalta (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006). Teemahaastattelu oli sopiva valinta tämän opinnäytetyön tutkimusmenetelmäksi, sillä opinnäytetyön tekijällä on omakohtaista työkokemusta toimeksiantajayhtiön taloushallinnon työtehtävistä. Työkokemuksen pohjalta tullut tietämys Yritys X:n kansainvälisen kaupan tilanteista sekä työskentely tutkimukseen valittujen haastateltavien kanssa tukivat teemahaastattelun valintaa tutkimusmenetelmäksi, sillä haastattelu pystyttiin kohdentamaan erityisesti Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumiin ja haastattelijalla sekä haastateltavilla oli lähtökohtaisesti yhteinen ymmärrys Yritys X:n liiketapahtumista.

Tutkimukseen valmistautuminen alkoi kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen perehtymällä. Aiheeseen perehtyminen tapahtui tutustumalla yritysten kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta velvoittavaan lainsäädäntöön ja sitä tulkitsevaan kirjallisuuteen, Verohallinnon laatimiin ohjeistuksiin sekä aiheesta tehtyihin opinnäytetöihin ja pro gradu -tutkielmiin. Aiheeseen perehtymisen jälkeen kartoitettiin ja selvitettiin tutkimusongelman kannalta keskeiset teemat ja haastattelussa esitettävät haastattelukysymykset.

Teemahaastattelussa tutkimusongelmasta poimitaan keskeiset aiheet tai teemat, joita haastattelussa on välttämätöntä käsitellä tutkimusongelmaan vastaamiseksi (Vilkkä 2015, 124). Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen liittyvät aihealueet jaettiin haastattelua varten neljään eri teemaan, joiden avulla tutkimusongelmaa tarkasteltiin. Tutkimuksen teemat olivat:

- Kansainvälisen kaupan tilanteet
- Arvonlisäverotunnisteen käyttö ja laskutus
- Tiedonsaanti ja raportointi
- Ohjeistus

Kansainvälisen kaupan osuudessa kartoitettiin, mitä kansainvälisen kaupan tilanteita Yritys X:n liiketoimintaan ja haastateltavien työtehtäviin sisältyy selvittämällä muun muassa keskeisimpiä valtioita, joita kansainvälisen kaupan liiketapahtumat koskevat. Sen lisäksi selvitettiin, onko kyseessä tavara- vai palvelukauppaa. Lisäksi selvitettiin niitä tekijöitä ja tilanteita, jotka aiheuttavat epäselvyyttä kansainvälisen kaupan tilanteissa.

Arvonlisäverotunnisteen käyttöön liittyen selvitettiin kauppakumppaneiden arvonlisäverotunnisteen käyttöä sekä arvonlisäverotunnisteen voimassaolon tarkastamisen sujuvuutta ja kansainvälisen kaupan laskutukseen liittyvien laskumerkintöjen käyttöä. Tiedonsaantiin ja raportointiin liittyen haluttiin selvittää mitä tietolähteitä arvonlisäverokäsittelyn tukena käytetään sekä onko tietolähteitä saatavilla riittävästi. Lisäksi selvitettiin myös sitä, kokevatko haastateltavat saavansa tarvitsemansa tiedon erilaisia tietolähteitä käyttäen sekä onko arvonlisäveron ilmoittamis- ja raportointiprosessi sujuvaa.

Ohjeistus nostettiin omaksi teemaakseen, sillä haluttiin selvittää, millainen ohjeistus palvelisi haastateltavien työskentelyä parhaalla mahdollisella tavalla. Ohjeistukseen liittyen tiedusteltiin sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän muutoksien esittämisen tarpeellisuutta ohjeistuksessa sekä sitä, millainen ohjeistus olisi haastateltavien mielestä selkeä. Jaettujen teemojen pohjalta laadittiin haastattelua varten teemahaastattelulomake (Liite 1), jossa haastattelukysymykset esitettiin teemoittain.

Haastateltaviksi valittiin Yritys X:n taloushallinnon työntekijöistä ne, joiden työtehtävissä kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittely on keskeisessä roolissa. Haastateltavat valittiin ja päätettiin yhdessä toimeksiantajayhtiön kanssa, ja sekä toimeksiantajayhtiöllä että opinnäytetyön tekijällä oli yhtenäinen näkemys siitä, keitä Yritys X:n työntekijöitä olisi olennaista haastatella opinnäytetyötä varten. Haastateltavia oli yhteensä neljä. Jokainen työntekijä, jota haastatteluun pyydettiin, suostui haastatteluun. Haastateltavaksi valittujen

työntekijöiden työnkuvaan kuuluvat kansainvälisen kaupan liiketapahtumat ja niiden arvonlisäveron kirjanpidollinen käsittely (Taulukko 1). Kaksi haastateltavista vastaa tässä opinnäytetyössä tarkasteltavien tytäryhtiöiden kirjanpidosta. Yksi haastateltavista vastaa monipuolisesti toimeksiantajayhtiön kirjanpidollisista tehtävistä ja yhden haastateltavan työtehtävät liittyvät pääsääntöisesti toimeksiantajayhtiön ostoreskontran hoitamiseen.

Taulukko 1. Haastateltavien asema ja suhde tutkittavaan asiaan

Haastateltava	Nykyinen työtehtävä ja taloushallinnon työkokemus yhteensä
1.	Aloittanut vuonna 2019 Yritys B:n kirjanpitäjänä, keskeisimmät työtehtävät kirjanpito ja raportointi. Työskennellyt kirjanpitäjänä vuodesta 2007 alkaen, työskennellyt aiemmin myös Yritys A:n taloushallinnon työtehtävissä.
2.	Yritys C:n kirjanpitäjä, keskeisimmät työtehtävät kirjanpito ja raportointi. Työskennellyt työtehtävissä 10 vuotta. Työskennellyt vuodesta 2001 alkaen kirjanpidon työtehtävissä.
3.	Vastaa Yritys A:n ostoreskontrasta, keskeisimmät työtehtävät laskujen kierrätys, tiliöinti, maksatus, muut kirjanpidon avustavat työt. Työskennellyt kyseisessä työtehtävissä 14 vuotta.
4.	Yritys A:n Assistant Controller, työtehtäviin kuuluu monipuolisesti kirjanpidon työt, raportointi. Työskennellyt Yritys A:n työtehtävissä 17,5 vuotta ja taloushallinnon työtehtävissä kokonaisuudessaan 27 vuotta.

Tutkimukseen laadittu teemahaastattelulomake (Liite 1) lähetettiin haastateltaville ennen haastattelua, jotta haastateltavat saivat mahdollisuuden valmistautua ennalta haastattelukysymyksiin. Ennen haastattelua käytiin läpi toimitettu haastattelulomake sekä selvitettiin, oliko haastateltavilla haastattelulomakkeeseen liittyen kysyttävää tai epäselvyyttä. Kukaan haastateltavista ei esittänyt lisäkysymyksiä haastattelulomakkeeseen liittyen. Kaikki neljä haastattelua toteutettiin aikavälillä 27.3.2020 – 9.4.2020. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina etäyhteydellä Skype For Business -sovelluksella. Haastattelut olivat kestoltaan 40 min – 1h 15min. Haastattelut tallennettiin ja tutkimusaineisto litteroitiin tallennettujen haastattelujen perusteella. Litterointi toteutettiin noudattaen lähtökohtaisesti täydellisesti tallennettujen haastattelujen sisältöä. Ainoastaan ylimääräiset täytesanat jätettiin litteroidusta tekstistä pois. Tutkimusaineiston analysointimenetelmäksi valittiin aineistolähtöinen sisällönanalyysi, jossa tutkimusaineistoa tarkastellaan ennalta määritettyjen tekijöiden pohjalta. Aineistolähtöisessä sisällönanalyysissä tutkimusaineistosta karsitaan tutkimusongelman kannalta epäolennainen informaatio pois hävittämättä kuitenkin tärkeää

informaatiota (Vilkkä 2015, 105). Tutkimusaineisto ryhmiteltiin teemahaastattelulle asetettujen teemojen mukaisesti ja kaikkien haastateltavien vastauksia tarkasteltiin teemoittain yhtenä kokonaisuutena.

5.3 Analyysi ja tulkinta

Haastatteluaineisto analysoitiin teemoittain. Haastattelut eivät noudattaneet haastattelulle ennalta määritetyn haastattelulomakkeen rakennetta täydellisesti, vaan kysymysjärjestykset muokkautuivat haastatteluissa esiin tulleiden aiheiden ja niihin esitettyjen lisäkysymysten mukaisesti, mikä on teemahaastattelulle ominaista ja tarkoituksenmukaista. Jokaisessa haastattelussa käsiteltiin haastattelulle ennalta määritetyt teemat, jonka myötä so-piva lähestymistapa tutkimusaineistoin analysointiin katsottiin olevan haastattelujen analysointi teemoittain. Analysoinnin teemat olivat kansainvälisen kaupan tilanteet, arvonlisäverotunnisteen käyttö ja laskutus, tiedonsaanti ja raportointi sekä ohjeistus.

Kansainvälisen kaupan tilanteet

Haastateltavista kolme oli sitä mieltä, että kansainvälisen kaupan tilanteet ovat keskeisessä roolissa työskentelyssä. Vain yksi haastateltavista oli sitä mieltä, että laskut ovat pääosin kotimaisia, ja että kansainvälisen kaupan tilanteita tulee vastaan silloin tällöin. Keskeisimmiksi maiksi, joita kansainvälisen kaupan tilanteet koskevat, haastateltavat mainitsivat seuraavat maat: Viro, USA, Saksa, Ranska, Kanada, Ruotsi, Meksiko, Kiina, Tanska ja Espanja.

Suurin osa taitaa olla just kansainväliseen kauppaan liittyvää, että aika pientä tää kotimainen liikekirjanpito tässä on. Et no tietysti kotimaisten tytäryhtiöiden osalta se on sitä kotimaan toimintaa, mutta muutoin lähinnä sitte sitä kansainvälistä.

On ihan keskeisessä, että koko ajan ostetaan raaka-aineita ulkomailta. Joko tulee sitten tytäryhtiöiltä tai ihan ulkopuolisiltakin, et jatkuvasti on kansainvälistä kauppaa.

Haastateltavien mukaan yrityksen liiketapahtumiin kuuluu sekä tavara- että palvelukaup-paa. Haastateltavat toivat haastattelussa esille, että myyntitapahtumat koskevat ainoas-taan tavarakauppaa, mutta ostotapahtumat liittyvät molempiin. Yksi haastateltavista, jonka keskeisiin työtehtäviin kuuluu myyntilaskujen laatiminen, täydensi vielä, että konsernin si-säiset edelleenveloitukset sisältävät myös palveluveloitusta.

Keskeinen haastavuutta aiheuttava tekijä haastateltavien mukaan on se, että yhtiöllä on käytössä kahden eri maan arvonlisäverotunniste. Kaikissa haastatteluissa nousi esille ky-symys siitä, missä tilanteissa tulisi käyttää Suomen arvonlisäverotunnistetta ja missä

tilanteissa Viron arvonlisäverotunnistetta, niin myynti- kuin ostotapahtumissa sekä tavara-että palvelukaupassa.

Niissä yhteisökaupan tilanteissa, joissa ostetaan tavaraa toisesta yhteisömaasta ja kuljetetaan suoraan kolmanteen yhteisömaahan, jossa Yritys X on myös arvonlisäverovelvollinen, yksi haastateltavista kaipasi varmistusta ostotapahtuman arvonlisäverokäsittelylle. Epävarmuutta tilanteeseen haastateltavan mukaan tuo osaltaan se, että tavarantoimittajan määränpäämaa on muuttunut viime vuosien aikana, ja samojen toimittajien laskuihin täytyy nyt ilmoittaa eri ALV-tunniste. Tavarat ovat aiemmin toimitettu toisesta yhteisömaasta Suomeen ja laskuilla on käytetty FI-tunnistetta, kun taas nyt tavarat toimitetaan Viroon, mutta laskuilla on usein aiempaan tapaan edelleen yhtiön FI-tunniste.

No se haastavin, mikä tulee nyt toistuvasti vastaan näissä laskuissa on se, että ostetaan yhteisön sisältä tavaraa, esimerkiksi Italiasta, ja laskulla on Suomen ALV-tunniste, mutta se tavara menee suoraan Viroon, et se ei koskaan tuu Suomeen. Niin tää aina aiheuttaa sitä kysymystä, että eikö siinä pitäisi olla se Viron ALV-tunniste.

Haastaviksi tilanteiksi kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyssä kaikki haastateltavista mainitsivat palvelukaupan. Yksi haastateltavista täsmensi, että palvelukaupan arvonlisäverokäsittelyssä epäselvyyttä aiheuttaa erityisesti se, missä tilanteissa palvelukaupassa sovelletaan käännettä verovelvollisuutta ja missä tilanteissa arvonlisävero haetaan ulkomaalaispalautuksena takaisin.

Palvelukaupan puoli on aina ollut vähän hankala puoli. Et mikä on se myyntimaa ja mikä maa huolehtii verosta, et tuleeks siihen reverse charge (käännetty verovelvollisuus) vai onks se sellain arvonlisävero mikä pitää sitte hakea takaisin sieltä palautuksena.

Palvelukaupan osalta tavarantoimittajan kuljetuksiin liittyvät rahtilaskut aiheuttavat epäselvyyttä sen suhteen, kumpaa arvonlisäverotunnistetta rahtipalvelujen ostossa tulisi käyttää.

Sitte niihin liittyvät rahtilaskut niin niissäkin on välillä vähän hankaluuksia, että me ollaan mietitty mikä ALV-käsittely niissä kuuluis olla, että kuuluisko niissä olla veroa vai ei ja minkä maan tunnisteella.

Haastatteluissa nousi esille toisessa arvonlisäverokäsittelyn kirjaaminen niissä tilanteissa, joissa toisessa EU-maassa sijaitseva yhtiö veloittaa laskulla sijaitsemassaan jäsenmaassa tehdystä työstä ja materiaaleista, jotka kohdistuvat Yritys X:n omistamiin tavaroihin. Näissä tilanteissa palvelu irtaimiin esineisiin suoritetaan toisessa jäsenmaassa ja palvelusuorituksissa käytettävät materiaalit on hankittu tässä kyseisessä jäsenmaassa. Yritys X on rekisteröitynyt tässä valtiossa myös arvonlisäverovelvolliseksi. Kyseisen

liiketapahtuman arvonlisäverokäsittelyyn yksi haastateltavista kaipasi lisäselvitystä sen suhteen, kumpaa arvonlisäverotunnistetta laskulla tulisi käyttää ja miten tavarän ja palvelun arvonlisävero tulisi näissä ostotilanteissa kirjata ja raportoida.

Haastateltavat mainitsivat myös tytäryhtiöiden edelleenveloituskaskujen arvonlisäverokäsittelyn olevan epäselvää. Yksi haastateltavista kaipasi lisäselvitystä erityisesti tytäryhtiöiltä edelleenveloitettavien rahoituspalvelujen arvonlisäverokäsittelyyn.

Haastateltavista yksi oli sitä mieltä, että puutteelliset laskumerkinnät ja oma tietämättömyys aiheuttavat epäselvyyttä arvonlisäverokäsittelyyn.

Haastavaksi koetut tilanteet keskittyvät tavarakaupassa yhteisömaiden väliseen kauppaan ja palvelukaupan arvonlisäverokäsittelyyn. Haastateltavien mukaan EU:n ulkopuolisen tavarakaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittely on selkeää, eikä kukaan haastateltavista tuonut ilmi yhtäkään sellaista tavarakaupan liiketapahtumaa, joka koskisi EU:n ulkopuolista maata. Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumiin liittyy usein myös toinen EU-valtio. Liiketapahtumat, jotka kohdistuvat ainoastaan EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan koskevat niitä tavarahankintoja, joissa tavara ostetaan ja toimitetaan EU:n ulkopuolelta Suomeen. Myyntitapahtumia EU:n ulkopuolelle on paljon, mutta haastatteluissa ei tullut myynnin arvonlisäverokäsittelystä EU:n ulkopuolelle ilmi tilanteita, jotka koettaisiin epäselväksi.

EU:n ulkopuoliseen maahantuontiin liittyen yksi haastateltavista mainitsi kuitenkin, että maahantuonnin veron perusteeseen sisällytettävät erät ovat osaltaan vaikeatulkintaiset. Haastateltava mainitsi, että ei ole varma, onko sisällyttänyt myös sellaisia eräiä veron perusteeseen, joita ei tarvitsisi laskea siihen. Tähän vaikuttaa maahantuonnin arvonlisäverotuksessa vuonna 2018 tullut muutos, jonka jälkeen maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi yritysten oma-aloitteisten verojen piiriin, ja yritykset ovat siitä lähtien ilmoittaneet ja raportoineet itse maahantuonnin veron perusteen ja veron.

Arvonlisäverotunnisteen käyttö ja laskutus

Haastateltavien mukaan kauppakumppanien arvonlisäverotunniste on laskussa enimmäkseen oikein ja sen tarkastaminen VIES-järjestelmästä on sujuvaa. Kauppakumppaneilta joudutaan silloin tällöin pyytämään uutta laskua arvonlisäverotunnisteen puuttumisen tai virheellisuuden vuoksi, mutta haastateltavien mukaan sitä ei tapahdu usein. Arvonlisäverotunnisteen virheellisydet koettiin myös kertaluonteiseksi niin, että kun kauppakumppanin virheellinen arvonlisäverotunniste on kerran pyydetty korjattavaksi, jatkossa kyseinen kauppakumppani on esittänyt arvonlisäverotunnisteen laskulla oikein. Tämä on olennainen tekijä sen suhteen, että yrityksellä on useita kauppakumppaneita, joiden kanssa

liiketapahtumat ovat toistuvia pitkällä aikavälillä. Arvonlisätunnuksen puuttumisesta aiheutuvan korjauksen vaatima aika ei siis kertaannu, vaan arvonlisäverotunnisteen mahdollinen korjauspyyntö on yleensä yksittäinen tapahtuma ja koskee lähinnä uusia kansainvälisiä kauppakumppaneita.

Haastateltavien mukaan kauppakumppaneiden arvonlisäverotunnisteen käyttö ei aiheuta haasteita kansainvälisen kaupan tilanteissa, vaan arvonlisäverotunnisteen käyttöön liittyen haasteen aiheuttaa se, missä tilanteissa Yritys X käyttää liiketapahtumissaan kotimaan ja missä toisen jäsenmaan ALV-tunnistetta. Myös laskut, joista ei käy selkeästi ilmi tavarahan liike, aiheuttavat haasteita arvonlisäverokäsittelyyn.

No ainakin semmosissa tapauksissa just, että, jos meille tullessa laskussa ei oo mainittu just sitä toimituspaikkaa, niin me ei tiedetä ollenkaan, että onko se tullut tänne Suomeen vai onko se toimitettu esimerkiksi Viroon. Sit me ei tiedetä, että kumman maan ALV-tunniste siinä pitäis olla sillon.

Yksi haastateltavista kaipasi myös toisesta jäsenmaasta tapahtuvan myynnin laskujen arvonlisäverokäsittelyyn ja laskumerkintöihin varmistusta niissä tapauksissa, joissa tavarat myydään jäsenvaltiossa siten, että ne eivät poistu kyseisestä maasta.

Tiedonsaanti ja raportointi

Haastateltavista kolmen työtehtäviin kuuluu arvonlisäveroilmoitusten ja yhteenvetoilmoitusten tekeminen ja raportointi. Kyseiset haastateltavat kokivat arvonlisäveron ilmoittamisen ja raportoinnin kotimaan osalta OmaVero-palvelussa sujuvaksi. Toisen jäsenvaltion arvonlisäveroilmoituksien tekeminen ja raportointi koettiin haastavammaksi, sillä raportointi tehdään osittain toisen jäsenvaltion kielellä.

Suomen alv-ilmoituksien kohdalla en oo kokenut nyt suurempia ongelmia. Mähän teen myös Viron veroilmoituksen, ja tietysti, kun en osaa viroa, niin sen mä koen aika haastavaksi.

Tietoa arvonlisäverokäsittelystä kaikki haastateltavat totesivat saavansa koulutuksista, verottajan sivuilta, kirjallisuudesta sekä työkavereilta. Yksi haastateltavista oli sitä mieltä, että tietoa on riittävästi saatavilla, mutta saatavilla olevan tiedon perehtymiseen ei ole riittävästi aikaa. Kolme haastateltavista oli sitä mieltä, että tietoa arvonlisäverotuksesta on kyllä saatavilla, mutta sitä ei pysty hyödyntämään niiden tapauksien arvonlisäverokäsittelyssä, jotka ovat epäselviä.

Kyl sitä tietoo on, että mä koen haastavammaksi vaan sen tiedon soveltamisen. Jokaisella yhtiöllä on niin omat tapansa toimia, niin sit se, et miten se sääntö tavallaan sovelletaan siihen saattaa olla haastavaa.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyyn liittyvät ohjeistukset koetaan usein vaikeaselkoisiksi ja monitulkintaisiksi, ja haastateltavien vastaukset vahvistavat tätä näkemystä. Haastateltavien mukaan haasteita aiheuttaa erityisesti se, että tieto on kirjoitettu vaikeasti ymmärrettävästi, ohjeistuksien esimerkkitapauksia ei välttämättä voi soveltaa yrityksen tilanteisiin ja ohjeistukset jättävät tulkinnanvaraa lukijalle.

Mä en tiedä onko sitä tietoa edes tarpeeksi saatavilla, ja jos on niin se on niin vaikeesti kirjoitettua, että ei sieltä välttämättä löydä sitä vastausta, vaikka kuinka lukee. Et monesti, kun ensin aattelee et hei täällä tää on, niin sitte se on kumminkin jotenkin erilainen tapaus kun se meidän case, niin ei se kuitenkaan sitten loppupeleissä vastaa siihen kysymykseen.

Jos halua sellaseen omaan spesifiin juttuun sitä ohjetta, niin eihän sitä välttämättä saa mistään suoraan. Et sit pitää erikseen jostain kysyä tai sitten yrittää itse soveltaa parhaalla mahdollisella tavalla se verottajan antama ohje, sit siinä on aina se, että no mä tulkiten tän ohjeen näin, ja sehän ei välttämättä oo sama tulkinta, ku mikä verottajalla on samasta asiasta.

Haastateltavien mukaan arvonlisäverokäsittelyn selvitys ei vie merkittävästi aikaa työskentelystä. Yksi haastateltavista, jonka työtehtäviin konsernin sisäinen laskutus sisältyy, mainitsi edelleenveloituksien arvonlisäverokäsittelyssä menevän eniten aikaa, sillä edelleenveloituskasku laaditaan useissa eri valtioissa oleville yhtiöille ja niiden arvonlisäverokäsittely täytyy miettiä laskukohtaisesti erikseen.

Ohjeistus

Haastateltavilla ei ole käytössä yritykselle tehtyä sisäistä ohjetta kansainvälisen kaupan arvonlisäveron kirjaamisessa. Kaikilla haastateltavilla oli yhtenäinen näkemys siitä, millainen ohjeistus olisi hyödyllinen heidän työtehtävissään. Keskeiseksi sisällöksi haastattelussa nousi ohjeistus kahden eri ALV-tunnisteen käyttöön erilaisissa liiketapahtumissa.

Konkreettinen ohjeistus, että jos ostetaan tästä maasta ja toimitus on tuonne maahan niin käytetään tätä ALV-tunnistetta. Just siihen, et millon käytetään Suomen ja milloin Viron ALV-tunnistetta.

Haastateltavat olivat kaikki sitä mieltä, että ohjeistus, jossa olisi esimerkkitapahtumien pohjalta selvitetty liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyä hyödyttäisi heidän työskentelyään parhaiten.

No just sellanen ois ihanteellinen missä ois esimerkkejä näistä meidän tapauksista ja niitä koskevat arvonlisäverokäsittelyohjeet esimerkiksi ja kirjanpito, millä koodilla pitäis kirjata ja mitä siinä laskulla kuuluis näkyä. Että ois sellasia esimerkkitapauksia, just sen takia, että sieltä netistäkö ettii niitä, niin ne yleensä on aina jotain muuta kuin se meidän case, et ne tavarat ei liiku semmosessa järjestyksessä tai siinä ei oo samanlainen se kuvio ku mikä pitäis olla, et me saatas se oikee vastaus sieltä.

No sellain hyvin kohdennettu, eli just niinku meidän tapauksiin liittyvä ohjeistus. Et monesti sitten, ku lähet lukeen jostain kirjanpito-oppaasta tai arvonlisäverokirjasta jotain, niin se on välil niin monimutkaisesti selitetty ja muuta, et siin ei pysy mukana aina välttämättä, niin sellanen kohdennettu täsmäohjeistus ois paikallaan, et vaikka just ihan niit tiettyi esimerkkilaskui.

Ohjeistuksessa tulisi näkyä tavarankäytön ja laskutuksen liikkuminen valtiosta toiseen sekä kumpaa arvonlisäverotunnistetta käytetään oikean arvonlisäverokäsittelyn selvittämiseksi. Ohjeistukseen olisi tarpeen selvittää arvonlisäverokäsittelyn lisäksi myös kansainvälisen kaupan laskuvaatimukset.

Kaikkii eri vaihtoehtoja miten voi tavara liikkua tai miten voi palvelu tapahtua, että missä maassa verotetaan ja tietysti et jos myydään Virosta ja kuljetuksen tilaa ostaja tai kuljetuksen järjestää myyjä, et vaikuttaako se jotenkin.

Haastateltavista kaikki mainitsivat, etteivät ole perehtyneet kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen tuleviin muutoksiin. Jokainen heistä mainitsi, että ohjeistukseen olisi hyvä sisällyttää tietoa tulevista muutoksista siltä osin, kuin ne liittyvät ja mahdollisesti vaikuttavat Yritys X:n liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyyn ja kirjaamiseen.

5.4 Tutkimustulokset ja johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää Yritys X:n keskeisimmät kansainvälisen kaupan liiketapahtumat ja niiden arvonlisäverokäsittely sekä millainen ohjeistus hyödyttäisi Yritys X:n taloushallinnon työntekijöitä kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyssä. Tutkimuksessa tarkasteltiin Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumia ja niiden arvonlisäverokäsittelyä selvittämällä Yritys X:n keskeisimpiä kansainvälisen kaupan tilanteita ja tunnistamalla niitä tekijöitä, jotka aiheuttavat epäselvyyttä tapahtumien arvonlisäverokäsittelyssä. Tutkimuksessa tarkasteltiin Yritys X:n kansainvälisen kaupan tilanteita,

arvonlisäverotunnisteen käyttöä, arvonlisäverotuksen raportointia ja laskutusta sekä kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyyn liittyvää tiedonsaantia. Tutkimuksessa selvitettiin haastateltavien näkemyksiä siitä, millainen ohjeistus kansainvälisen kaupan tilanteista hyödyttäisi heidän työskentelyään.

Etuna yrityksen sisällä tehtävästä taloushallinnosta on erityinen sitoutuminen ja hyvä tiedonkulku (Ansamäki 2017, 145). Yritys X:n taloushallinnon työntekijöillä on vahva osaaminen ja ammattitaito kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta. Yritys X:n liiketapahtumista keskeinen osa painottuu kansainvälisen kaupan tilanteisiin, ja kokonaisuutena tarkastellen Yritys X:n taloushallinnon työntekijöillä on monipuolista osaamista käsitellä ja kirjata kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisävero erilaisissa liiketapahtumissa. Osaamista vahvistaa työntekijöiden keskinäinen kommunikointi ja tiedonkulku arvonlisäverotukseen liittyvissä kysymyksissä. Haastateltavien useiden vuosien työkokemus Yritys X:n taloushallinnon työtehtävissä on tuonut liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyyn arvokasta käytännön tietotaitoa ja osaamista. Kaikki haastateltavat mainitsivat saavansa tietoa kollegoilta, mikä vahvistaa työyhteisössä jatkuvan koulutuksen tärkeyttä, sillä liiketapahtumien arvonlisäverokäsittely perustuu pitkälti Yritys X:n työntekijöiden yhteisiin näkemyksiin ja tulkintoihin siitä, miten arvonlisävero tulee käsitellä ja kirjata.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittely pitää sisällään useita säännöksiä, jäsenmaita velvoittavia asetuksia sekä valtiokohtaisia lainsäädäntöjä, jotka poikkeavat kotimaan liiketoiminnan säännöksistä. Yhteisökaupassa arvonlisäverotuksen käsittelyssä voi syntyä monenlaisia virheitä, eikä ole liioiteltua sanoa, että ylipäätään kaikki kansainvälisen kaupan tilanteet voivat olla hankalia kirjattavia (Ansamäki 2017, 13, 131-133.) Tutkimuksessa kansainvälisen kaupan tilanteista selkeästi keskeisimmiksi aiheiksi nousivat kahden eri ALV-tunnisteen käyttö ja palvelukaupan säännöksien soveltaminen. Haasteita kahden eri arvonlisäverotunnisteen käsittelyssä aiheuttaa saatavilla olevan tiedon soveltaminen. Toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen edellyttää perehtymistä kyseisen valtion arvonlisäverotusta säätelevään lainsäädäntöön. Kahden eri arvonlisäverotunnisteen käytössä tulee siis sovellettavaksi kahden eri valtion lainsäädännöt sisämarkkinoiden yhteisen arvonlisäverodirektiivin soveltamisen lisäksi. Kahden eri ALV-tunnisteen käytöstä ei myöskään ole saatavilla tietoa samalla tavalla kuin niistä kansainvälisen kaupan tilanteista, joissa sovellettavaksi tulee Suomen ALV-tunniste. Arvonlisäverotusta tulkitsevat ohjeistukset ovat usein esimerkkipainotteisia, jonka seurauksena saatavilla olevaa tietoa ei voi hyödyntää selvitystä vaativan liiketapahtuman arvonlisäverokäsittelyyn kovin tehokkaasti, ellei tilanne ole täysin sama kuin esimerkissä. Palvelukaupan arvonlisäverotuksen osalta haasteita aiheuttaa palvelukauppaan sovellettavat erityissäännökset, jotka poikkeavat tavarakauppaan sovellettavista säännöksistä.

Arvonlisäverotunnisteen käyttö laskuissa ja kauppakumppanin ALV-tunnisteen tarkastus koettiin sujuvaksi. Arvonlisäveron ilmoitukset ja raportointi koettiin selkeäksi kotimaan arvonlisäverotuksen osalta, mutta toisen EU-maan arvonlisäveroraportointi koettiin hieman haastavammaksi ilmoituksen vieraskielisyyden vuoksi. Yhteisömaiden välisen arvonlisäverotuksen uudistuksissa tavoitteena on EU-maiden välinen yhteinen raportointijärjestelmä, jossa arvonlisäveroraportoinnit voi hoitaa yrityksen kotimaan kielellä. Tämä uudistus hyödyttäisi erityisesti Yritys X:n arvonlisäveron raportointia toiseen EU-maahan.

Yritys X:n liiketapahtumien arvonlisäverokäsittely esimerkkitapauksin oli jokaisen haastateltavan mielestä hyödyllisin tapa toteuttaa ohjeistus. Haastateltavien vastaukset tutkimuksessa vahvistivat sitä näkemystä, että arvonlisäverokäsittelyn säännökset ja niihin saatavilla olevat ohjeistukset ovat vaikeaselkoisia ja monitulkintaisia, mikä tekee olemassa olevien tietolähteiden ja ohjeistuksien hyödyntämisestä haastavaa. Tästä syystä esimerkkitapausten pohjalta tehty ja kohdennettu ohjeistus palvelee tehokkaimmalla tavalla Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden arvonlisäveron kirjaamista ja käsittelyä kansainvälisen kaupan tilanteissa.

Haasteltavista kukaan ei ole perehtynyt arvonlisäverotuksen tuleviin muutoksiin. Haastateltavat mainitsivat haastatteluissa, että muutoksia olisi hyvä tuoda ohjeistuksessa siltä osin, jos muutokset vaikuttavat Yritys X:n arvonlisäverokäsittelyyn. Sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmään on suunnitteilla yhteisen jäsenmaita velvoittavan arvonlisäverodirektiivin uudistaminen. Muutokset on tarkoitus ottaa käyttöön vuoden 2022 aikana, jos muutosehdotukset hyväksytään kaikissa jäsenmaissa. Tähän uudistukseen liittyen vuoden 2020 alusta alkaen otettiin käyttöön niin sanotut lyhyen aikavälin parannukset, jotka koskevat verotonta yhteisömyyntiä todentavien asiakirjojen olemassaolon varmistamista, kauppakumppanin ALV-tunnisteen voimassaolon tarkastusta, call of -varastointimenettelyn arvonlisäverouksen yhdenmukaistamista jäsenmaiden välillä sekä oletettavia ketjukauppatilanteiden verottomaan myyntiin. Näistä lyhyen aikavälin parannuksista mikään toimenpide ei varsinaisesti muuta Yritys X:n arvonlisäverotuksen käsittelyä, mutta verottoman yhteisömyynnin todentavien asiakirjojen olemassaolon varmistaminen korostuu entisestään. Sisämarkkinoiden arvonlisäverotuksen muutosehdotuksien ollessa vielä toteutusvaiheessa, ne eivät ole voimassa olevaa lainsäädäntöä eikä niitä ole vielä implementoitu jäsenvaltioiden oikeusjärjestelmään, joten muutosten tuomia lopullisia vaikutuksia ei voi tarkastella vielä tässä vaiheessa. Ohjeistukseen sisällytetään kuitenkin maininta tulevista muutosehdotuksista, jotta varmistetaan Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden tietoisuus suunnitteilla olevista muutoksista.

Tutkimustulosten pohjalta voidaan eritellä Yritys X:n kansainvälisen kaupan tilanteet, joihin ohjeistus kohdennetaan (Taulukko 2).

Taulukko 2. Tutkimustulokset

Kansainvälisen kaupan tilanteet, joihin ohjeistus kohdennetaan
<ul style="list-style-type: none"> • Kahden eri ALV-tunnisteen käyttö tavarán myynti- ja hankintatilanteissa EU:n alueella • Palvelukaupan arvonlisäverotus • Kansainvälisen kaupan laskumerkinnät • Maahantuonnin arvonlisäverotus • Edelleenveloitusten arvonlisäverotus

5.5 Arvonlisäverokäsittely esimerkkitapauksiin

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli perehtyä Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumiin ja niiden arvonlisäverokäsittelyyn, selvittää arvonlisäverokäsittely tutkimuksen pohjalta esiin tulleisiin esimerkkitapauksiin ja laatia kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta ohjeistus Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön. Yritys X:n taloushallinnon työntekijät toivat haastatteluissa esille niitä kansainvälisen kaupan liiketapahtumia, joihin kaipaavat vielä lisäselvitystä ja tarkennusta. Haastattelun pohjalta ohjeistukseen sisällytettäviksi tilanteiksi nousivat yhteisökaupassa kahden eri ALV-tunnisteen käyttö niin tavarán myynnin kuin hankinnan puolella EU-maiden alueella, kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverotus, kansainvälisen kaupan laskumerkinnät, maahantuonnin arvonlisäverotus sekä edelleenveloitusten arvonlisäverokohtelu.

Tässä opinnäytetyössä selvitetään esimerkkien avulla arvonlisäverokohtelu kansainvälisen kaupan tilanteisiin Yritys X:n näkökulmasta niin, että käytettävissä on Suomen FI-tunniste sekä Viron EE-tunniste. Tutkimuksen perusteella ilmeni tarve selvittää palvelukaupan osalta arvonlisäverokäsittelyä kokonaisvaltaisesti, joten palvelukaupan myyntimaasäännökset käsitellään esimerkissä yhtenä kokonaisuutena. Arvonlisäverokohtelu käydään esimerkkitilanteiden avulla läpi Yritys X:n tavarán hankintatilanteesta, tavarán kuljetuspalvelun hankintatilanteesta, tavara- ja palveluostosta toisessa EU-maassa sekä myyntitilanteesta toisessa EU-maassa. Opinnäytetyön laajuus huomioon ottaen, kansainvälisen kaupan laskumerkintöjä, maahantuonnin arvonlisäverotusta ja

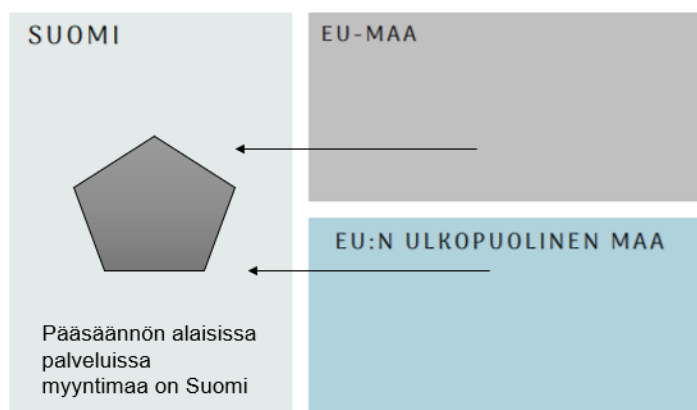
edelleenveloituksien arvonlisäverokohtelua ei käsitellä tässä opinnäytetyössä esimerkkien avulla, vaan aihealueet sisällytetään kokonaisuutena ohjeistukseen.

Esimerkki 1. Palvelujen myyntimaasäännöt

Kaikissa yhteisömaissa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta verovelvollisen myydessä yleissäännöksen mukaisen palvelun toiseen EU-maahan sijoittautuneelle verovelvolliselle. Yritysten välisessä palvelukaupassa säännöksen soveltamisessa keskeiseksi nousee kiinteän toimipaikan käsite. Yritysten välisessä palvelukaupassa palvelu katsotaan myydyksi siinä maassa, jossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Jos palvelua ei ole luovuteta kiinteään toimipaikkaan, palvelu katsotaan myydyksi Suomessa, ostajan liiketoiminnan kotipaikka ollessa täällä. (Verohallinto 2019b.) Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (282/2011) 11 artiklan mukaan yrityksen kiinteäksi toimipaikaksi voidaan katsoa mikä tahansa toimipaikka, jolla on:

riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.

Yritys X:n palveluostojen arvonlisäverokäsittelyssä olennaista on määritellä, muodostuuko yritykselle arvonlisäverotuksen näkökulmasta kiinteä toimipaikka toiseen valtioon. Yritys X:n tytäryhtiöistä kaksi sijaitsee Virossa, ja Yritys X on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä valtiossa. Arvonlisäverotuksen kannalta Yritys X:n kiinteän toimipaikan edellytykset eivät täyty toisessa EU-maassa, sillä yrityksellä ei ole henkilöstöä eikä omia toimitiloja kyseisessä jäsenvaltiossa. Näin ollen palvelujen myyntimaaksi määräytyy aina yleissäännön alaisissa palveluissa Suomi (Kuvio 5). Yritys X:n tulee tilittää ostamistaan palveluista arvonlisävero Suomeen käännetyn verovelvollisuuden nojalla. Tämä koskee niin yhteisömaista kuin yhteisön ulkopuolelta tehtyjä palveluhankintoja.



Kuvio 5. Myyntimaa palvelujen yleissääntöä sovellettaessa

Suurin osa Yritys X:n palveluhankinnoista kuuluu palvelujen yleissäännön piiriin. Palveluostot koskevat muun muassa tavarankuljetuspalveluita, irtaimiin esineisiin kohdistuvia työsuorituksia, IT-palveluita, käännöspalveluita sekä markkinointipalveluita. Näitä yleissäännön alaisia palveluita hankkiessa myyntimaaksi määräytyy Yritys X sijaintivaltio ja Yritys X ilmoittaa myyjälle FI-tunnisteen sekä suorittaa palvelusta arvonlisäveron käännetyt verovelvollisuuden nojalla.

Tavarankuljetuspalvelujen osalta suoraikuljetukset Suomesta EU:n ulkopuolelle ja suoraikuljetukset EU:n ulkopuolelta Suomeen ovat verottomia (Verohallinto 2019b). Yritys X ei suorita edellä mainituista suoraikuljetuksista arvonlisäveroa käännetyt verovelvollisuuden perusteella, vaan EU:n ulkopuolisista kuljetuspalveluista arvonlisävero suoritetaan maahantuonnin yhteydessä.

Palvelujen yleissäännöstä poikkeavaa säännöstä sovelletaan kiinteistöön liittyviin palveluihin, henkilökuljetuspalveluihin, kuljetusvälineen lyhytaikaiseen vuokraukseen, sisäänpääsymaksuihin sekä ravintola- ja ateriapalveluihin (Verohallinto 2019b). Yritys X:llä poikkeussäännön alaisia palveluhankintoja esiintyy satunnaisesti. Näistä poikkeussäännön alaisista palveluista, jotka on hankittu arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, voidaan hakea arvonlisävero ulkomaalaispalautuksena takaisin. Näissä tapauksissa on huomioitava, jotta Yritys X voi saada laskulle sisältyvän arvonlisäveron ulkomaalaispalautuksena, tulee lasku olla osoitettu arvonlisäverovelvolliselle yritykselle, eikä esimerkiksi lasku matkustajan nimissä tai maksaminen yrityksen luottokortilla ole riittävää (Logistiikan maailma 2020b).

Esimerkki 2. Tavarankuljetus toisesta EU-maasta

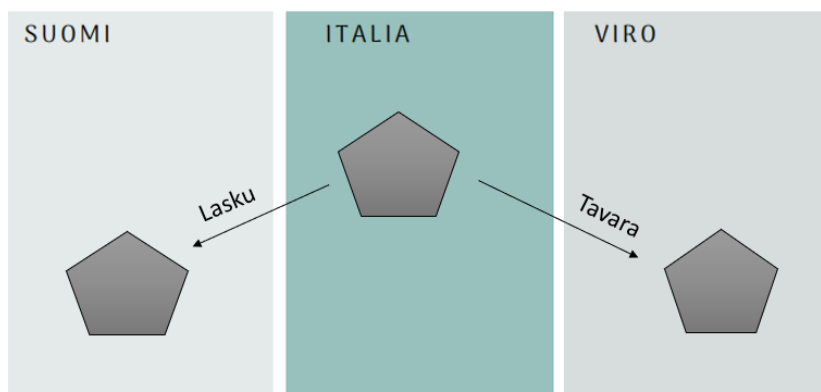
Yritys X ostaa tavaroita toimittajalta Italiasta. Tavarat toimitetaan Italiasta suoraan Viroon. Lasku lähetetään Suomeen Yritys X:n kotipaikkaan (Kuvio 6).

Tavaroiden myyjä on EU-alueella toimiva arvonlisäverovelvollinen yritys. Tavarat kuljetetaan suoraan jäsenvaltioista toiseen. Tavaroiden määränpäämaa on Viro.

Yhteisömyynnin ja yhteisöhankinnan edellytyksenä on, että myyjällä ja ostajalla on voimassa olevat ALV-tunnisteen eri jäsenmaissa (Hakapää ym. 2016, 52-53). Tämä edellytys täyttyy, sillä toimittaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Italiassa ja ostaja on arvonlisäverovelvollinen Suomessa sekä Virossa. Tavarat myös kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen, joten liiketapahtumaan voidaan soveltaa yhteisökaupan säännöksiä (Hakapää ym. 2016, 52-53).

Tavaroiden myyntimaa on Italia, sillä tavarat ovat luovutushetkellä Italiassa. Tavarat kuljetetaan Viroon, joka on tavaroiden määränpäämaa. Yhteisökaupan

määränpäämaaperiaatteen mukaan arvonlisävero tilitetään määränpäämaahan (Nyrhinen ym. 2019, 525-526). Yritys X:n tulee raportoida hankinnastaan arvonlisävero Viroon. Tässä tilanteessa Yritys X ilmoittaa myyjälle Viron ALV-tunnisteen ja tavarat raportoidaan yhteisöhankintana Virossa. Koska tavarat eivät tule missään vaiheessa Suomeen, ei tavaroiden hankintaan käytetä Suomen arvonlisäverotunnistetta eikä arvonlisäveroa tilitetä Suomeen.



Kuvio 6. Tavarankuljetus toisesta EU-maasta, toimitus Viroon

Esimerkki 3: Tavarankuljetuspalvelun ostaminen toisesta EU-maasta

Yritys X on ostanut hankkimiansa tavaroiden kuljetuspalvelun Italiasta Viroon Virossa toimivalta kuljetuspalveluyritykseltä. Tavarankuljetukset kuuluvat palvelujen myyntimaan yleissääntöalaisuuteen. Tässä tilanteessa palvelun myyntimaa olisi siis ostajan kotimaa eli Suomi, ja laskulla käytettäisiin Suomen ALV-tunnistetta. Yritys X on kuitenkin rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi myös kuljetuksen päättymisvaltiossa.

Yleissääntöä sovellettaessa kuljetuspalvelu on myyty Suomessa siinä tapauksessa, jos kuljetuspalvelu luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelua ei luovuteta Suomessa tai ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, palvelu on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä. (Verohallinto 2019b.) Koska suomalaisella yrityksellä ei ole kiinteää toimipaikkaa Virossa, katsotaan tavara myydyksi ostajan liiketoiminnan kotipaikan mukaisessa valtiossa eli Suomessa. Näin ollen kuljetuspalveluun käytetään Suomen arvonlisäverotunnistetta.

Logistiikan maailman (2020a) ohjeistuksen mukaan palvelun ostajan ollessa myös toisessa EU-jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollinen, tapahtuu kuljetuspalvelun verotus siinä maassa, jonka ALV-tunnusta laskutuksessa halutaan käyttää. Tämän myötä Yritys X voisi itse määrittellä, käyttääkö Suomen vai Viron ALV-tunnistetta tavarankuljetuspalvelun hankinnassa. Jos Yritys X käyttää tavarankuljetuksen hankinnassa FI-tunnistetta, tavarankuljetuspalvelun myyntimaaksi määräytyy Suomi ja Yritys X suorittaa palvelusta

arvonlisäveron Suomeen käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Jos taas Yritys X käyttää hankinnassa EE-tunnistetta ja tavarankuljetuspalvelun myyjänä on Virossa verovelvollinen yritys, käsitellään palvelun hankinta Virossa tapahtuvana palveluhankintana ja lasku sisältää Viron arvonlisäveron.

Esimerkki 4. Tavara- ja palveluosto toisessa EU-maassa

Yritys X ostaa omistamiinsa tavaroihin tehtyä valmistelu- ja viimeistelytyötä. Tämä palvelu muodostaa Yritys X:n tuotteiden valmistusprosessin vaiheen, johon kuuluu tuotteiden viimeistely ja pakkaus myyjän tiloissa Virossa (Kuvio 4). Palveluun kuluu myös jonkin verran materiaaleja, jotka veloitetaan ostajalta palvelun veloituksen yhteydessä samalla laskulla. Yritys X saa virolaiselta myyjältä laskun, jossa veloitetaan tehdystä työstä sekä työhön kuluista materiaaleista.

Työsuoritukset kuuluvat palvelukaupan pääsäännön piiriin, jonka mukaan palvelu on myyty ostajan sijaintivaltiossa (Hakapää ym. 2016, 103). Pääsäännön mukaan palvelu katsotaan myydyksi Suomessa, ja ostaja soveltaa näin ollen palvelujen ostoon käännettyä verovelvollisuutta Suomessa.

Laskulla veloitettavat tavarat ovat myyty Virossa, eivätkä ne siirry Suomeen missään vaiheessa. Vaikka ostajana on toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollinen yritys, ei yhteisömyynnin säännöksiä voida soveltaa tavaroiden myyntiin, sillä tavarat eivät siirry jäsenvaltiosta toiseen. Koska tavaroiden myyntimaa on Viro, määräytyy tavaroiden arvonlisäverokäsittely Viron arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti.

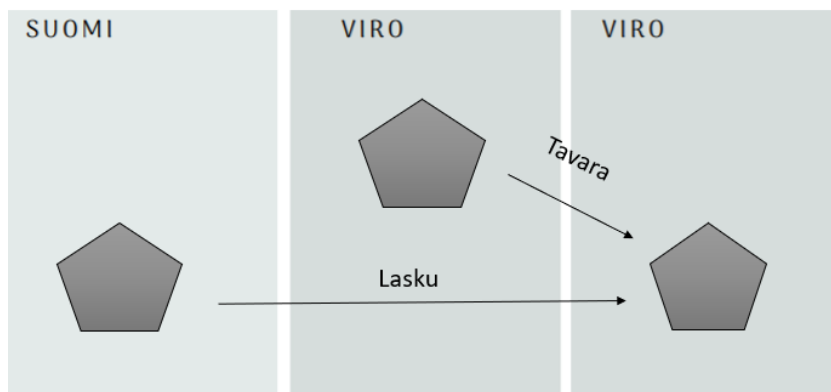
Palvelun osalta yleissäännöstä noudattaessa ostajan tulee ilmoittaa Suomen ALV-tunniste ja raportoida palvelusta arvonlisävero käännteisen verovelvollisuuden nojalla Suomeen. Tavaraostojen osalta Yritys X:n tulisi käyttää Viron arvonlisäverotunnistetta, sillä tavarankuljetus on Viro, eikä tavaraa kuljeteta myynnin yhteydessä toiseen jäsenvaltioon. Tavarankuljetus käsiteltäisiin näin ollen Viron kotimaan myyntinä, johon sisältyy Viron arvonlisävero. Näin ollen samalla laskulla tulisi veloitaa sekä Suomen että Viron arvonlisäverotunnisteella.

Esimerkin palvelu- ja tavaralaskun arvonlisäverokäsittelyssä on tulkinnanvaraisuutta, ja arvonlisäverokäsittelyn selvittämiseksi voisi olla tarpeen perehtyä Viron arvonlisäverolainsäädäntöön tarkemmin. Tässä esimerkissä korostuu arvonlisäveron säännöksiä monitulkintaisuus sekä useamman yhteisömaan arvonlisäverolainsäädännön soveltamisen haasteet kahta eri ALV-tunnistetta käytettäessä. Laskulla veloitettavat valmiit tuotteet eivät kaikissa tilanteissa jää Viroon, vaan tavaroita myydään edelleen muihin EU-maihin ja EU:n

ulkopuolelle. Myös tämän vaikutusta valmistuksessa käytettävien tavaroiden arvonlisäverotukseen tulisi tarkastella Viron arvonlisäverolainsäädännön pohjalta tarkemmin.

Esimerkki 5. Myynti toisesta EU-maasta

Yritys X myy tavaraa, jotka ovat myynnin tapahtuessa Virossa. Yritys X on rekisteröitynyt Virossa arvonlisäverovelvolliseksi ja käyttää Viron arvonlisäverotunnistetta myydessään tavarat. Tavarat myydään virolaiselle ostajalle, joka on rekisteröitynyt Virossa arvonlisäverovelvolliseksi. Tavarat eivät liiku Viron rajojen ulkopuolelle (Kuvio 7).



Kuvio 7. Myyntitilanne, jossa tavarat myydään Virossa

Jäsenvaltioiden yhteiset myyntimaasäännökset määrittävät sen, mikä valtio on kyseisen luovutuksen verotusvaltio. Yhteisömaissa sovellettavien periaatteiden mukaan kullakin jäsenvaltiolla on yksinomainen verotusoikeus jäsenvaltion alueella suoritettaviin liiketoimiin riippumatta siitä, minkä maalainen liiketoimen suorittaja on. Tavarantoimittajan myyntima on se maa, jossa tavara on myynnin tapahtuessa. Myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron tavarantoimittajan myyntimaahan. (Hakapää ym. 2016, 24; Nyrhinen ym. 2019, 496.)

Tilanteessa, jossa tavarat myydään Virossa olevalle ostajalle, käsitellään myynti Virossa tapahtuvana myyntinä, sillä liiketapahtuman molemmilla osapuolilla on Viron ALV-tunniste, tavarat ovat myyntihetkellä Virossa eivätkä siirry toiseen yhteisömaahan oston yhteydessä. Tavaroiden myynti- ja määränpäämaa on siis Viro, ja myynti tulee käsitellä Viron kotimaan myyntinä, ja laskulla tulee olla Viron arvonlisävero. Yritys X raportoi ja tilittää laskulla olevan arvonlisäveron Viron veroilmoituksella ja ostaja käsittelee arvonlisäveron vähennyskelpoisena eränä, jos tavarat tulevat vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

5.6 Tutkimuksen reliabiliteetin ja validiteetin arviointi

Laadullisella tutkimusmenetelmällä toteutettavassa tutkimuksessa lähtökohtana on ajatus siitä, että tutkimus on subjektiivista. Subjektiivisuus laadullisessa tutkimuksessa kuvastaa sitä, että työssä tehtyihin valintoihin, tulkintaan ja johtopäätöksiin vaikuttavat tutkijan oma

ymmärrys ja arvot. Kvalitatiivisella tutkimusmenetelmällä tehdyn tutkimuksen voidaan sanoa olevan luotettava, kun tutkimuksen kohde ja tutkittu materiaali ovat yhteensopivia eivätkä tutkimukseen ole vaikuttaneet epäolennaiset tai satunnaiset tekijät. Tutkimuksen luotettavuuden kriteeri on viime kädessä työn tekijä itse, sillä arvioinnin kohteena ovat tutkijan tekemät teot, valinnat ja ratkaisut. Luotettavuutta arvioitaessa on siis syytä tarkastella opinnäytetyön tekijän tekemiä valintoja tutkimuksessa. Työn luotettavuutta määrittää olennaisesti se, kuinka tekijä on kuvannut ja perustellut tutkimustekstissään, mistä valintojen joukosta tehdyt valinnat ovat tehty, mitä nämä ratkaisut ovat olleet ja miten näihin ratkaisuihin on päädytty samalla arvioiden ratkaisujen tarkoituksenmukaisuutta ja toimivuutta tavoitteiden kannalta. (Vilkkä 2015, 43-44, 125-126.)

Opinnäytetyön aihe on kokonaisuutena tarkastellen erittäin laaja. Tutkimuksessa valintoja on tehty sisältöön ja laajuuteen liittyen. Opinnäytetyön laajuus huomioiden on työn ulkopuolelle jouduttu jättämään aihealueita, jotka liittyvät Yritys X:n kansainvälisen kaupan arvonnäkökulmaan, muun muassa edelleenveloitusten arvonnäkökulmaa ei sisällytetty opinnäytetöön. Tutkimukseen valitut aihealueet ovat tekijän näkemyksen mukaan tutkimuksessa keskeisimmäksi nousseet aihealueet. Kaikkia tutkimusprosessissa tehtyjä valintoja ja johtopäätöksiä on pyritty perustelemaan tehden näkyväksi läpikäydyt vaihtoehdot sekä sen, mistä syystä tehtyihin valintoihin on päädytty tutkimuksen läpinäkyvyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi. Tutkimusongelma on pidetty koko tutkimuksen ajan keskeisimpänä tekijänä valintoja tehdessä, jotta työssä on keskitytty niihin aihealueisiin, jotka tutkimusongelman selvittämisen kannalta ovat olennaisia. Tämän avulla myös tehty tutkimus on pyritty kohdistamaan parhaalla mahdollisella tavalla tutkimusongelmaan ja siihen vastauksien löytämiseen.

Tutkimuksen validiteettia eli pätevyyttä tarkastellessa arvioidaan sitä, onko tutkimus perusteellisesti tehty ja onko päätelmät tutkimustuloksista tulkittu oikein. Tutkimuksessa voi esimerkiksi ilmetä virheitä siinä, että tutkimuksen tekijä näkee suhteita tai periaatteita virheellisesti, ei näe niitä tai kysyy väärin kysymyksiä. (Saaranen-Kauppi & Puusniekka 2009, 25.) Haastattelussa tarkasteltaviksi teemoiksi valittiin tutkimusongelmaan perustuen ne teemat, jotka tekijän näkemyksen mukaan kuvasivat parhaiten tutkittavaa ilmiötä. Tutkittavan ilmiön ymmärtämisessä hyödyksi oli tekijän omakohtainen työkokemus toimeksiantajayhtiössä. Tämä työkokemus oli hyödyllinen myös itse haastattelutilanteissa, sillä kaikki haastateltavat tunsivat haastattelijan, ja haastattelija koki ymmärtävänsä haastateltavien vastauksia hyvin ja osasi esittää lisäkysymyksiä aiheesta. Voidaan olettaa, että haastattelijan ja haastateltavien välillä ei syntynyt suuria väärinymmärryksiä ja haastattelutilanteissa vallitsi luottamus, joka edesauttoi haastattelun avoimuutta ja

haastattelutilanteessa keskinäistä kommunikointia, mikä osaltaan lisää tutkimuksen pätevyyttä kuin myös luotettavuutta.

Tutkimuksen teoreettisen toistettavuutta arvioitaessa lukijan on päädyttävä tutkimustekstissä samaan tulokseen kuin tutkimuksen tekijä. Tämä edellyttää tutkimusprosessissa käytettyjen periaatteiden ja kulun tarkkaa kuvausta sekä päättelyn ja tulkinnan havainnollistamista aineistokatkelmilla tutkimustekstissä (Vilkkä 2015, 126-127). Opinnäytetyön tekijä on pyrkinyt esittämään johdonmukaisesti ja perustellusti tutkimusaineiston analyysin ja tulkinnan sekä niiden pohjalta tehdyt johtopäätökset tutkimuksen läpinäkyvyyden vahvistamiseksi. Tämä on toteutettu perustelemalla työssä tehtyjä valintoja ja johtopäätöksiä sekä kuvailemalla tilanteita. Tutkimusaineiston analyysin tukena on käytetty tutkimusaineistosta aineistokatkelmia tekijän tulkinnan läpinäkyvyyden osoittamiseksi.

6 YHTEENVETO

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää Yritys X:n keskeisimpiä kansainvälisen kaupan tilanteita ja niiden arvonlisäverokäsittelyä esimerkitapausten avulla. Tehdyn työn pohjalta laadittiin kohdennettu kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen ohjeistus Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön. Työn teoriaosuudessa käsiteltiin kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen lainsäädäntöä ja asetuksia sekä kansainvälisen arvonlisäverotuksen lähtökohtia yritysten välisissä liiketapahtumissa. Teoriaosuudessa käytiin läpi Euroopan unionin sisämarkkina-aluetta, yhteisökaupassa vaadittavaa arvonlisäverotunnisteen käyttöä sekä laskuvaatimuksia ja arvonlisäveron raportointikäytäntöä. Teoriaosuudessa perehdyttiin yhteisökaupan keskeisiin säännöksiin, arvonlisäverovelvollisuuden toisessa EU-maassa sekä Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmän vuoden 2020 alusta voimaan tulleisiin uudistuksiin sekä tuleviin muutoksiin. Kansainvälisen palvelukaupan osalta tarkasteltiin elinkeinonharjoittajien välisissä liiketapahtumissa sovellettavaa palveluiden yleissääntöä sekä poikkeussäännön alaisia palveluita.

Työn tutkimusmenetelmänä oli kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä, jossa tutkittiin Yritys X:n keskeisimpiä kansainvälisen kaupan liiketapahtumia ja niiden arvonlisäverokäsittelyä. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, mitkä ovat ne Yritys X:n keskeisimmät liiketapahtumat, joiden arvonlisäverokäsittely olisi tarpeellista selvittää Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön laadittavaan ohjeistukseen. Tutkimustulosten pohjalta selvitettiin tutkimuksessa esiin nousseiden liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyä ja laadittiin ohjeistus Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön. Työssä selvitettiin arvonlisäverokäsittelyä kansainvälisen palvelukaupan hankintatilanteissa sekä tarkasteltiin erityisesti sitä, mitkä tekijät määrittävät yhteisömaiden välisessä tavarakaupassa sen, minkä valtion arvonlisäverotunnistetta käytetään ja mihin valtioon arvonlisävero raportoidaan ja suoritetaan. Esimerkitapauksissa tarkasteltiin arvonlisäverokäsittelyä yhteisömaiden välisissä kauppapahtumissa niin tavara- kuin palveluostoissa Yritys X:n näkökulmasta.

Tutkimuksessa selvisi, että Yritys X:n kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksessa haasteellisuutta aiheuttaa sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän säännösten monitulkintaisuus ja saatavilla olevan tiedon heikko hyödynnettävyys käytännön tilanteissa. Tavarakaupan säännöksiä soveltaminen kahden eri ALV-tunnisteen käytön näkökulmasta aiheuttaa arvonlisäverokohtelua ratkaistaessa paljon huomioitavaa, sillä sovellettavaksi tulee kahden eri valtion arvonlisäverotusta säätelevä lainsäädäntö. Palvelukauppaan sovellettavat omat säännökset sisältävät paljon poikkeustapauksia, jotka tulee ottaa huomioon arvonlisäverokäsittelyä ratkaistaessa. Sisämarkkinoiden yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tuleva uudistus on osaltaan edelleen muutosvaiheessa, eikä lopullisia vaikutuksia voi

selvittää tällä hetkellä täsmällisesti. Uudistuksen ensimmäiset vuoden 2020 voimaan tulleen lyhyen aikavälin muutokset eivät edellytä muutoksia Yritys X:n tämänhetkiseen kansainväliseen liiketoimintaan, mutta verotonta yhteisömyyntiä varmentavien asiakirjojen olemassaolo ja kauppakumppanien arvonlisäverotunnisteen tarkastamisen merkitys korostuvat entisestään.

Tämä opinnäytetyö toteutettiin yhteistyössä toimeksiantajayhtiön kanssa. Opinnäytetyön tekijän työkokemus toimeksiantajayhtiön taloushallinnon työtehtävistä oli etuna työn aiheen ja sisällön sekä ohjeistuksen kohdistamisessa erityisesti Yritys X:n tarpeita vastaavaksi. Työn konkreettisena tuloksena oli ohjeistus Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön. Toimeksiantajayhtiöllä ei ole aiemmin ollut käytössään kohdennettua arvonlisäverokäsittelyn ohjeistusta, joten ohjeistus on hyödyllinen apuväline Yritys X:n taloushallinnon työntekijöiden käyttöön. Opinnäytetyössä selvitettyjen esimerkkitapausten avulla Yritys X:n arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuutta varmistettiin. Arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuuden varmistaminen on keskeistä kansainvälisten liiketapahtumien käsittelyssä, jotta mahdollisista tulkintaeroista arvonlisäverokohtelussa ei synny yritykselle ylimääräisiä veronmaksuvelvoitteita. Oikeellisuutta on keskeistä tarkastella myös siitä näkökulmasta, ettei yrityksen rasitukseksi jää sellaista arvonlisäveroa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen säännösten monitulkintaisuuden vuoksi, joka yrityksellä olisi oikeus vähentää. Kokonaisuutena tarkastellen opinnäytetyön tuloksien voidaan todeta olevan hyödyllinen toimeksiantajayhtiön kansainvälisen liiketoiminnan arvonlisäverotuksen kannalta.

Kokonaisuudessaan opinnäytetyö käsittelee monipuolisesti kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyä. Työssä perehdytään Yritys X:n kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyyn vaikuttaviin tekijöihin ja selvitetään arvonlisäverokäsittely esimerkkitapauksiin. Tutkimuksessa selvisi ne Yritys X:n kansainvälisen kaupan tilanteet, joihin kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen ohjeistus kohdennetaan. Peilattaessa tutkimuksen tavoitteita työn lopputuloksiin, voidaan todeta, että opinnäytetyö vastaa työlle asetettuja tavoitteita.

Opinnäytetyössä haastavuutta aiheutti erityisesti aiheen rajaus. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus on kokonaisuudessaan laaja ja monialainen aihe, joka pitää sisällään paljon erilaisia säännöksiä ja poikkeustilanteita. Arvonlisäverokohteluun vaikuttavat useat eri tekijät ja liiketapahtumien arvonlisäverokäsittely on usein selvitettävä tapauskohtaisesti arvonlisäverokohtelun oikeellisuuden varmistamiseksi. Koska työssä selvitettiin usean eri työntekijän näkemyksiä haastavista tilanteista arvonlisäverokäsittelyssä, muodostui lisäselvitystä vaativista liiketapahtumista laaja joukko toisistaan osittain irrallisiakin liiketapahtumia. Työn aiheen rajauksen takia työssä keskityttiin selvittämään arvonlisäverokohtelu

niihin liiketapahtumiin, jotka nousivat keskeisimmäksi haastateltavaa joukkoa kokonaisuutena tarkasteltaessa.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyä on mahdollista tarkastella monesta eri näkökulmasta, ja tässä työssä keskityttiin tarkastelemaan kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta Yritys X:n todellisten liiketapahtumien pohjalta. Näin ollen aihetta tarkasteltiin ainoastaan yritysten välisissä liiketapahtumissa, ja tarkastellut liiketapahtumat painottuivat yhteisökaupan ja palvelukaupan tapahtumiin. Tutkimuksessa nousi esiin tarve selvittää edelleenveloitusten arvonlisäverokäsittelyä tarkemmin, joten siihen perehtyminen olisi hyvä jatkotutkimuskohde. Myös toisen EU-maan arvonlisäverolainsäädäntöön perehtyminen jatkotutkimuksen muodossa olisi erittäin hyödyllinen jatkotutkimuskohde toimeksiantajayhtiön näkökulmasta.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksessa sisämarkkinoiden yhteisen arvonlisäverojärjestelmän uudistus on parhaillaan muutosvaiheessa, ja muutokset tulevat todennäköisesti vaikuttamaan huomattavasti kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyyn tulevaisuudessa. Näiden muutoksien täytäntöönpanon toteutus sekä lopulliset vaikutukset arvonlisäverokäsittelyyn ja raportointiin olisivat erittäin mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe.

Arvonlisävero on yritysten toiminnassa välillinen vero, ja yrityksellä on vähennysoikeus verollista liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen arvonlisäverosta (Niskakangas 2014, 128-131). Yrityksen liiketoimintaa varten tekemien hankintojen arvonlisäveron ei kuulu jäädä yrityksen rasitukseksi, olipa kyse kotimaan, yhteisömaan tai yhteisön ulkopuolisten maiden välisestä kaupasta. Suomalaisen yrityksen harjoittaessa kansainvälistä liiketoimintaa tulee arvonlisäverotuksen näkökulmasta sovellettavaksi huomattavasti laajemmat ja monitulkintaisemmat asetukset ja direktiivit kuin kotimaan kaupassa.

Kansainvälinen liiketoiminta edellyttää yrityksiltä kauppakumppanivaltioiden arvonlisäverotusta säätelevän lainsäädännön tuntemista, ja eri valtioissa sovellettavat lait poikkeavat usein toisistaan. Yhteisömaiden välisessä tavarakaupassa sovelletaan eri säännöksiä kuin EU:n ulkopuolisissa maissa, mikä aiheuttaa usein haasteita arvonlisäverokäsittelyyn. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen selvittäminen lisää myös lähes poikkeuksetta yrityksen hallinnollisia kustannuksia. Suhteessa siihen, että yritysten tulisi olla arvonlisäveron tilityksessä loppukuluttajalta valtiolle vain välillinen toimija, aiheuttaa arvonlisäverokäsittely yritykselle paljon hallinnollisia kustannuksia. Tällä hetkellä sovellettavat kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen useat säännökset ja erityissäännösten huomioiminen eivät osaltaan ainakaan edesauta yritysten toiminnan laajentamista kansainvälisille markkinoille, vaikka sisämarkkinoiden yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena onkin lähitökohtaisesti edesauttaa yhteisömaiden välisen liiketoiminnan sujuvuutta.

Sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen on nähty tarpeelliseksi ja tulevaisuudessa arvonlisäverokäsittelyä pyritään yksinkertaistamaan ja selkeyttämään jäsenvaltioiden välillä. Digitalisaation ja teknologian tehokkaampi hyödyntäminen jäsenmaiden veroviranomaisten välillä mahdollistaisi yhteisökaupan jäsenvaltioiden välisen yhtenäisen raportoinnin sekä suunniteltujen muutoksen käyttöönoton, mutta se edellyttää yhteisymmärrystä ja yhteisiä toimintatapoja sekä ennen kaikkea luottamusta jäsenmaiden välillä. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen vaatii jäsenmailta yhteistä näkemystä arvonlisäverotuksesta ja muutosprosessi voi viedä aikaa, mutta yhteisömaiden tulevat uudistukset kohti yksinkertaisempaa ja selkeämpää arvonlisäverojärjestelmää on tarpeellinen muutos kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksessa. Kotimaisen yrityksen laajentessa liiketoimintaansa kansainvälisille markkinoille tulisi liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyn olla sujuvaa eikä aiheuttaa yrityksille ylimääräisiä hallinnollisia kustannuksia. Yhteisen sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen yksinkertaisemmaksi ja selkeämmäksi on tärkeä tekijä kotimaisten yritysten kansainvälisen liiketoiminnan edesauttamiseksi ja sen myötä yritysten kilpailukyvyn turvaamiseksi tulevaisuudessa.

LÄHTEET

Ansamäki, P. 2017. Sujuva verotarkastus – Opas asiakkaalle. Helsinki: Alma Talent Oy.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Suomen laki [viitattu 12.4.2020]. Saatavissa:

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajan-tasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki>

Ekblad, E. 2017. Tradenomin ulkoisen laskentatoimen osaaminen tilitoimistojen näkökulmasta. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö [viitattu 5.4.2020]. Saatavissa:

https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/131598/opinnaytetyo_elmaekblad.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Euroopan komissio 2016. COM(2016) 148 final. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT [viitattu 13.4.2020]. Saatavissa: [https://ec.eu-](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf)

[ropa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf)

Euroopan komissio 2017a. COM(2017) 566 final. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the follow-up to the Action Plan on VAT [viitattu 13.4.2020]. Saatavissa: [https://ec.eu-](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_-_to-wards_a_single_vat_area_en.pdf)

[ropa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_-_to-wards_a_single_vat_area_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_-_to-wards_a_single_vat_area_en.pdf)

Euroopan komissio 2017b. COM(2017) 569 final. Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States [viitattu 13.4.2020]. Saatavissa: [https://ec.europa.eu/transpa-](https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/EN/COM-2017-569-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF)

[rency/regdoc/rep/1/2017/EN/COM-2017-569-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF](https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/EN/COM-2017-569-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF)

Euroopan komissio 2018. COM(2018) 329 final. Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States [viitattu 13.4.2020]. Saatavissa: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/si-](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/25_05_2018_proposal_on_detailed_technical_measures_for_the_operation_of_the_definitive_vat_system_en.pdf)

[tes/taxation/files/25_05_2018_proposal_on_detailed_technical_measures_for_the_operation_of_the_definitive_vat_system_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/25_05_2018_proposal_on_detailed_technical_measures_for_the_operation_of_the_definitive_vat_system_en.pdf)

Euroopan komissio 2020. VIES [viitattu 18.4.2020]. Saatavissa: [https://ec.eu-](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fi)

[ropa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fi](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fi)

Eurostat 2018. Kansainvälinen tavarakauppa [viitattu 26.4.2020]. Saatavissa:

https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=International_trade_in_goods/fi

Hakapää, S., Huhtala, H., Johansson, A., Lindholm, M. & Paavolainen, J. 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsingin seudun kauppakamari ja tekijät. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2007. Tutkimushaastattelu. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

Itkonen, I. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Turun ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö [viitattu 5.4.2020]. Saatavissa: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/142866/Itkonen_Isabella.pdf?sequence=1

Jokinen, M. 2015. ALV-velvoitteet muissa EU-maissa. Tilisanomat. Nro 3/2015 [viitattu 12.4.2020]. Saatavissa: <https://tilisanomat.fi/verotus/alv-velvoitteet-muissa-eu-maissa>

Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. 2018. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Kaleva, A. & Ruohola, T. 2019. Maahantuonnin arvonlisäverotuksen erityiskysymykset. Verotus. Nro 2/2019 [viitattu 1.5.2020]. Saatavissa: <https://fokus-almatalent-fi.ezproxy.saimia.fi/teos/DAJBXHTCF/liite/Verotus2019.pdf>

Kaupan liitto 2020. Kansainvälinen kilpailu [viitattu 26.4.2020]. Saatavissa: <https://kauppa.fi/kaupan-ala/kansainvalinen-kilpailu/>

Kilpimaa, E. & Vesa, J. 2019. Kirjausohje kansainvälisen kaupan tilanteisiin kirjanpidossa. Oulun ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö [viitattu 5.2.2020]. Saatavissa: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/267289/Kilpimaa_Emma.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Korpi, H. & Kytöaho, J. 2019. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Oulun ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö [viitattu 5.4.2020]. Saatavissa: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/172510/Korpi_Hanna-Kaisa_Kyt%c3%b6aho_Johanna.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Kujala, J. 2015. Tavarakaupan arvonlisäverotus erityistilanteineen Euroopan unionissa. Itä-Suomen yliopisto. Pro gradu -tutkielma [viitattu 5.4.2020]. Saatavissa: https://epublications.uef.fi/pub/urn_nbn_fi_uef-20150977/urn_nbn_fi_uef-20150977.pdf

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768. Suomen laki [viitattu 13.4.2020]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2016/20160768#L4P26>

Leppänen, N. 2019. Oppimateriaalia kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta. Tampereen ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö [viitattu 5.4.2020]. Saatavissa: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/160992/Leppanen_Noora.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Logistiikan maailma 2020a. Arvonlisäverojärjestelmä [viitattu 25.4.2020]. Saatavissa: <http://www.logistiikanmaailma.fi/kauppa-tullaus/yhteisokauppa-eli-sisakauppa/arvonlisaverojarjestelma/>

Logistiikan maailma 2020b. Ulkomaalaispalautukset [viitattu 1.5.2020]. Saatavissa: <http://www.logistiikanmaailma.fi/kauppa-tullaus/arvonlisavero-seka-huolinta-ja-kuljetus/ul-komaalaispalautukset/>

Marjamäki, P. 2019. EU-tavarakaupan arvonlisäverotus. Vaasan yliopisto. Pro gradu -tutkielma [viitattu 5.4.2020]. Saatavissa: https://osuva.uwasa.fi/bitstream/handle/10024/8220/UVA_2019_marjam%c3%a4ki_paula_pdf.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY. EUR-Lex. Euroopan unionin virallinen lehti. L 347/1 [viitattu 12.4.2020]. Saatavissa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=FI>

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011. EUR-Lex. Euroopan unionin virallinen lehti L 77/1 [viitattu 13.4.2020]. Saatavissa: <https://op.europa.eu/fi/publication-detail/-/publication/8c39913b-66f7-4a71-8410-a4ace44e9763/language-fi>

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. 2020. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy [viitattu 8.2.2020]. Saatavissa: [https://fokus-almatalent-fi.ezproxy.saimia.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS\(\(c4\)VEROTUS/piste:tU](https://fokus-almatalent-fi.ezproxy.saimia.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS((c4)VEROTUS/piste:tU)

Niskakangas, H. 2014. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 3. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. 12. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Ojala, M. 2019. Quick fixes – muutoksia EU-tavarakaupan arvonlisäverotukseen. Tilisanomat. Nro 6/2019 [viitattu 13.4.2020]. Saatavissa: <https://tilisanomat.fi/verotus/muutoksia-eu-tavarakaupan-arvonlisaverotukseen>

Raevuori, V. 2020. Kuitattua CMR-rahtikirjaa ei tarvita EU-sisäkaupan tositteeksi. Kauppakamari [viitattu 15.3.2020]. Saatavissa: <https://kauppakamaritieto.fi/artikkelit/kuitattua-cmr-rahtikirjaa-ei-tarvita-eu#>

Ruohola, T. 2008. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Tilisanomat. Nro 3/2008 [viitattu 22.3.2020]. Saatavissa: <https://tilisanomat.fi/koulut/arvonlisaverokoulu-koulut/kansainvalisen-kaupan-arvonlisaverotus-0>

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV- Menetelmäopetuksen tietovaranto. Yhteiskuntatieteellinen tietoarasto [viitattu 29.3.2020]. Saatavissa: https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_2.html

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2009. Menetelmäopetuksen tietovaranto KvaliMOTV. Yhteiskuntatieteellinen tietoarasto. Kvalitatiivisten menetelmien verkko-oppikirja [viitattu 9.5.2020]. Saatavissa: <https://www.fsd.tuni.fi/tietoarasto/julkaisut/kvalimotv.pdf>

Tulli 2017. INTRASTAT [viitattu 25.4.2020]. Saatavissa: <https://tulli.fi/documents/2912305/3324615/Intrastat-opas%202017/9e7b8ce8-7cff-4fe5-bb5c-0ef7f2f94ea1?version=1.1>

Tulli 2019. Kuka on Intrastat-tietojen ilmoittaja? [viitattu 6.5.2020]. Saatavissa: <https://tulli.fi/intrastat/kuka-on-intrastat-tietojen-ilmoittaja>

Verohallinto 2016. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta [viitattu 9.5.2020]. Saatavissa: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlisaveron_vahennysoikeudesta/#2-omaan-liiketoimintaan-kohdistuvat-kulut

Verohallinto 2017. Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen 2017 [viitattu 15.4.2020]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4verotusmenettelyst%C3%A4-1.1.2018-alkaen/>

Verohallinto 2019a. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa [viitattu 20.4.2020]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisäverotus-eu-tavarakaupassa/>

Verohallinto 2019b. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus [viitattu 21.3.2020]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus/#7.4-tavarakuljetuspalvelut>

Verohallinto 2020. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus – ilmoitusohjeet [viitattu 18.4.2020]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa->

[yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/yhteis%C3%B6kauppa/yhteenvetoilmoitus--ilmoitusohjeet/](#)

Vetrova, M. 2016. Keskisuurten tilitoimistojen odotukset tradenomien taloushallinnon osaamisesta. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö [viitattu 5.4.2020]. Saatavissa: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/116016/Vetrova_Margarita.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Vilkkä, H. 2015. Tutki ja kehitä. 4. uudistettu painos. Jyväskylä: PS-Kustannus.

LIITTEET

Liite 1. Teemahaastattelulomake

Teemahaastattelulomake

Taustatiedot

- Ikä, koulutus, työnkuva, yhtiön toimiala
- Kauanko olet ollut kyseisessä työtehtävässä?
- Kauanko olet kaiken kaikkiaan työskennellyt alalla/vastaavissa tehtävissä?
- Kuinka keskeisessä roolissa kansainvälisen kaupan liiketapahtumat ovat työskentelyssäsi?

1. Kansainvälinen kauppa

- Keskeisimmät maat, joita hoitamasasi kansainvälisen kaupan liiketapahtumat koskevat?
- Koskevatko kansainvälisen kaupan tilanteet tavara- tai palvelukauppaa vai molempia?
- Onko yhtiöllä kiinteitä toimipaikkoja tai varastoja muissa maissa?
- Missä kansainvälisen kaupan liiketapahtumissa arvonlisäverokäsittely tuntuu haastavalta?
- Mitkä tekijät aiheuttavat epäselvyyttä kansainvälisen kaupan tilanteissa?
- Onko kansainvälisen kaupan tilanteissa havaittavissa selkeästi toistuvaa tilannetta, jonka arvonlisäverokäsittely on epäselvää?

2. ALV -tunnisteen käyttö ja laskutus

- Onko yhtiö rekisteröitynyt muissa EU -maissa arvonlisäverovelvolliseksi?
- Jos yhtiö on rekisteröitynyt myös muissa EU -maissa alv-velvolliseksi, onko selkeää, missä kansainvälisen kaupan tilanteissa sovelletaan mahdollisia muita alv -tunnisteita Suomen alvtunnisteen sijaan?
- Onko kauppakumppaneiden alv-tunnisteen käyttö ja voimassaolon tarkastaminen sujuvaa?
- Onko yhtiölle saapuneissa kansainvälisen kaupan laskuissa laskumerkinnät oikein vai joudutko pyytämään uusia laskuja puutteellisten laskumerkintöjen vuoksi?

3. Tiedonsaanti ja raportointi

- Mistä saat tietoa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksiin liittyvissä kysymyksissä?
- Mitä tietolähteitä käytät kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen kirjanpidollisen käsittelyn tukena?
- Koetko, että kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyyn on saatavilla tietoa tarpeeksi?
- Vievätkö jotkin kansainvälisen kaupan tilanteet työskentelystäsi enemmän aikaa liiketapahtuman arvonlisäverokäsittelyn selvittämisen takia?
- Koetko, että tietoa on helposti saatavilla/ettei tiedon etsimiseen kulu liikaa aikaa?
- Koetko alv-ilmoitusten tekemisen ja raportoinnin sujuvaksi?

4. Ohjeistus

- Millainen ohjeistus hyödyttäisi työskentelyäsi kansainvälisen kaupan liiketapahtumien kirjaamisessa?
- Koetko, että tietämyksesi kansainvälisen kaupan arvonlisäveron kirjanpidollisesta käsittelystä vastaa työtehtävissäsi tarvittavaa osaamista?
- Oletko perehtynyt kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen tuleviin muutoksiin ja niiden mahdollisiin vaikutuksiin työtehtävissäsi?